

**Adalet İlkesi Işığında
Vergide Tarhiyat
Uygulamasının Sorunları**



**2010 Yılı
"TÜSİAD En İyi Genç Hukukçu
Ödülü"nü
Kazanan Çalışma**



Adalet İlkesi Işığında Vergide Tarhiyat Uygulamasının Sorunları

Aralık 2011

Yayın No: TÜSİAD-T/2011/12/524

Meşrutiyet Caddesi, No. 46 34420 Tepebaşı/İstanbul
Telefon: (0212) 249 07 23 • Telefax: (0212) 249 13 50

© 2011, TÜSİAD

*Tüm hakları saklıdır. Bu eserin tamamı ya da bir bölümü,
4110 sayılı Yasa ile değişik 5846 sayılı FSEK uyarınca,
kullanılmadan önce hak sahibinden 52. Maddeye uygun
yazılı izin alınmadıkça, hiçbir şekil ve yöntemle işlenmek, çoğaltılmak,
çoğaltılmış nüshaları yayılmak, satılmak,
kiralananmak, ödünç verilmek, temsil edilmek, sunulmak,
telli/telsiz ya da başka teknik, sayısal ve/veya elektronik
yöntemlerle iletilmek suretiyle kullanılamaz.*

ISBN: 978-9944-405-79-9

Kapak Tasarım: Doğan Kumova

SİS MATBAACILIK PROM. TANITIM HİZ. TİC. LTD. ŞTİ.
Eğitim Mah. Poyraz Sok. No:1 D.63 Kadıköy - İSTANBUL
Tel: (0216) 450 46 38 Faks: (0216) 450 46 39

ÖNSÖZ

TÜSİAD, özel sektörü temsil eden sanayici ve işadamları tarafından 1971 yılında, Anayasamızın ve Dernekler Kanunu'nun ilgili hükümlerine uygun olarak kurulmuş, kamu yararına çalışan bir dernek olup gönüllü bir sivil toplum örgütüdür.

TÜSİAD, insan hakları evrensel ilkelerinin, düşünce, inanç ve girişim özgürlüklerinin, laik hukuk devletinin, katılımcı demokrasi anlayışının, liberal ekonominin, rekabetçi piyasa ekonomisinin kurum ve kurallarının ve sürdürülebilir çevre dengesinin benimsendiği bir toplumsal düzenin oluşmasına ve gelişmesine katkı sağlamayı amaçlar.

TÜSİAD, Atatürk'ün öngördüğü hedef ve ilkeler doğrultusunda, Türkiye'nin çağdaş uygarlık düzeyini yakalama ve aşma anlayışı içinde, kadın-erkek eşitliğini siyaset, ekonomi ve eğitim açısından gözeten iş insanlarının toplumun öncü ve girişimci bir grubu olduğu inancıyla, yukarıda sunulan ana gayenin gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla çalışmalar gerçekleştirir.

TÜSİAD, kamu yararına çalışan Türk iş dünyasının temsil örgütü olarak, girişimcilerin evrensel iş ahlakı ilkelerine uygun faaliyet göstermesi yönünde çaba sarf eder; küreselleşme sürecinde Türk rekabet gücünün ve toplumsal refahın, istibdamın, verimliliğin, yenilikçilik kapasitesinin ve eğitimin kapsam ve kalitesinin sürekli artırılması yoluyla yükseltilmesini esas alır.

TÜSİAD, toplumsal barış ve uzlaşmanın sürdürüldüğü bir ortamda, ülkemizin ekonomik ve sosyal kalkınmasında bölgesel ve sektörel potansiyelleri en iyi şekilde değerlendirerek ulusal ekonomik politikaların oluşturulmasına katkıda bulunur. Türkiye'nin küresel rekabet düzeyinde tanıtımına katkıda bulunur, Avrupa Birliği (AB) üyeliği sürecini desteklemek üzere uluslararası siyasal, ekonomik, sosyal ve kültürel ilişki, iletişim, temsil ve işbirliği ağlarının geliştirilmesi için çalışmalar yapar. Uluslararası entegrasyonu ve etkileşimi, bölgesel ve yerel gelişmeyi hızlandırmak için araştırma yapar, görüş oluşturur, projeler geliştirir ve bu kapsamda etkinlikler düzenler.

TÜSİAD, Türk iş dünyası adına, bu çerçevede oluşan görüş ve önerilerini Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne (TBMM), hükümete, diğer devletlere, uluslararası kuruluşlara ve kamuoyuna doğrudan ya da dolaylı olarak basın ve diğer araçlar aracılığı ile ileterek, yukarıdaki amaçlar doğrultusunda düşünce ve hareket birliği oluşturmayı hedefler.

TÜSİAD misyonu doğrultusunda ve faaliyetleri çerçevesinde, ülke gündeminde bulunan konularla ilgili görüşlerini bilimsel çalışmalarla destekleyerek kamuoyuna duyurur ve bu görüşlerden hareketle kamuoyunda tartışma platformlarının oluşturulmasını sağlar.

İsmet Yurteri tarafından kaleme alınan "Adalet İlkesi Işığında Vergide Tarhiyat Uygulamasının Sorunları" başlıklı eser 2010 yılı TÜSİAD En İyi Genç Hukukçu Ödülü'ne layık görülmüştür. Eser, ödül jürisi üyeleri olan Adnan Nas (Price Waterhouse & Coopers Türkiye Ortağı ve Yönetim Kurulu Başkanı), Av. Barbaros Çağa (TÜSİAD Yargı ve Temel Haklar Çalışma Grubu Başkanı), Yrd. Doç. Dr. Bumin Doğrusöz (Marmara Ü. İİBF Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı), Prof. Mustafa Akkaya (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı), Dr. Mustafa Uysal (Vergi Konseyi Başkanı), Sedat Eratalar (TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Başkanı) ve Şaban Erdikler (Erdikler Yeminli Mali Müşavirlik Yönetim Kurulu Başkanı) tarafından yapılan değerlendirme sonucunda, vergi denetimine ilişkin sorunları gerçekçi ve uygulanabilir özgün çözüm önerileri getirerek ele alması dolayısıyla oy çokluğu ile ödüle hak kazanmıştır.

Aralık 2011

ÖZGEÇMİŞ

İsmet YURTERİ

Konya ili merkez Selçuklu ilçesinde doğdu. İlköğretimi ve liseyi Selçuklu'da tamamladı ve 2008 yılında Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi'ni kazandı. Halen lisans eğitimini aynı fakülte de sürdürmektedir.

YAZARIN ÖNSÖZÜ

Vergi denetimi içerisinde, vergi incelemesi ülkemizde çok tartışmalı bir kurum olarak yer almaktadır. Bu nedenle sürekli önem verilen ve üzerinde durulan bu kurum, uygulamada da çok fazla sorunla karşılaşmaktadır. Nitekim bu sorunları dile getirerek uygulamadaki aksaklıklara çözüm arayışında olan bu çalışmamız, sorunların temel gereksinimlerine değinerek, kanuni değişikliklerin yanında, uygulamada daha fazla dikkat ve ihtimamın sağlanması hususunda önerilere yer vermiştir.

Bu çalışma TÜSİAD tarafından düzenlenen 2010 yılı En İyi Genç Hukukçu Ödülü'ne jüri tarafından layık görülmüştür. Öncelikle bu ödülü tertip eden değerli TÜSİAD Yönetim Kurulu Başkanlığı makamı başta olmak üzere tüm TÜSİAD Ailesine ve bu çalışmamın hazırlanması safhasında manevi desteğini esirgemeyen Sayın ve değerli hocam, Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN'e, her zaman desteğiyle beni bu zamana taşıyan ve benim akıl hocam değerli Mali Müşavir Esadullah ASLAN'a, teşekkürü borç bilirim.

En zor zamanlarda bile manevi desteğini hep arkamda hissettiğim ve beni asla yalnız bırakmayan annem, babam ve kardeşlerime de özellikle teşekkür ederim.

Aralık 2011

İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ	11
2. VERGİ DENETİMİNDEKİ GÜNCEL SORUNLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI	15
3. SONUÇ.....	41

B Ö L Ü M

GİRİŞ

1. GİRİŞ

Denetim, özü itibariyle gerçek veya tüzel kişiler tarafından ileri sürülen bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini ortaya çıkarma amacına yönelik bir faaliyettir. Vergi denetimi yoluyla devlet, yükümlünün özel yaşam sahasına müdahale etmektedir. Yapılan bu müdahalenin kanuni bir yetki çerçevesinde yerine getirilecek olması bireylerin devlete olan inanç ve saygısını arttıracaktır¹.

Vergi alacağı, doğuşundan tahsiline kadar bir dizi işlemin devlet tarafından yapılmasını gerektirmektedir. Yasadaki tipe uygun olarak doğan vergi alacağının tahsiline kadar olan süreci başlatan ilk vergilendirme işlemi verginin tarhıdır. Vergi idaresi, tarh işlemini yaparken bir takım yöntemlerden yararlanır². Vergilendirme işlemlerinin hukuka egemen olması suretiyle, bir yandan birey devlet karşısında korunmakta diğer yandan, devletin alacağına daha hızlı kavuşması sağlanmaktadır³. Ancak kişinin hak ve özgürlüklerini yönetimin hukuka aykırı davranışlarından da korumak gerekmektedir. Kişinin hak ve özgürlüklerinin korunmasında ulusal düzeyde öngörülen mekanizma yeterli olmayabilir. İç hukukumuzda yer alan Verginin yasallığı hak ve hürriyetlerin korunması gibi uluslar arası mekanizmanın da işletilmesi gerekebilmektedir⁴.

İdare, yetkisinin, yasayla bağlı tutulduğu hallerde bile her zaman harekete geçme zamanını, şartlarını ve araçlarını tayininde bir serbestiye sahip olmuştur⁵. Zira yargının da bunu kısıtlayamayacağı Anayasamızda belirtilmiştir⁶.

Verginin yasallığı ilkesi, bir yandan vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını öte yandan da bireysel, sübjektif nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun ve doğru olarak yapılmasını içermektedir⁷. Bir diğer anlatımla kanunilik ilkesi, idarenin örgütlenmesinde ve faaliyetlerinde yasanın hâkim olması, idarenin de yasalara saygılı davranması, böylece yönetilenlerin idarenin keyfi eylem ve işlemlerinden korunması anlamına gelmektedir⁸.

¹ ORGAN İbrahim, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara 2008, s. 176-178

² CANDAN Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara 2001, s. 28

³ KARAKOÇ Yusuf, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, İzmir 1997, s. 2

⁴ GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, *Yönetsel Yargı*, 29. Bası, Ankara 2009, s. 2

⁵ YAYLA Yıldızban, *İdare Hukuku*, İstanbul 2009, s. 191

⁶ AY m. 125/IV. *Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, biçir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez.(Ancak bu Anayasa maddesinin Vergi Hukukuna uygunluğu tartışılabilir. Zira takdir yetkisinin Vergi Hukukundaki yeri belirtilen durumdan farklılık arz etmektedir.)*

⁷ ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara 2010, s. 40

⁸ YILDIRIM Ramazan, *İdare Hukuku Dersleri II*, Konya 2010, s. 28

Toplumsal düzenin sağlanmasında Anayasa ve buna uygun olarak düzenlenen yasalar büyük önem taşırlar. Diğer taraftan yasalar, düzenleyici işlevlerinin yanı sıra kişi haklarının ve yükümlülüklerinin sınırlarını da belirlemektedir⁹. Bu çalışmada, verginin tanımından ve tarihsel süreçlerdeki görünümünden uygulanan bir takım kuralların hukukilik ve kanunilik denetiminin yerinde olup olmadığı tartışmaya açılmakla birlikte, gelişen ve toplumsal yaşamda idare-mükellef dengesini idare lehine çeviren bazı sorunlara karşı çözüm önerileri sunulmuştur. Bu durumların birkaçının kanuni değişiklikle onarılabileceği ancak toplu bir reformun da gerekebileceği ortaya konulmuş olup buna yönelik çalışmaların denetim esaslı tarhiyatın amacına uygun ve adaletli bir denetim mekanizmasının gerçekleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bu çalışmada denetim kurumunun tüm sorunları ele alınmaya çalışılmıştır. Nitekim uygulamada ya kanunun yanlış izahı ya kanunun lafzının yeterli görülmemekle uygulamaya yanlış yansımaları ya da kanunun düzenlemelerinden daha farklı bir düzenleme ile uygulamaya geçirilen yanlışlıklar dile getirilmeye çalışılmıştır. Bu sorunların çözümlerine ilişkin olarak öneriler sunulmuş olup, bu yönde yapılması gereken olası vergi reformuna ve Anayasa'ya katkısı olacağına şüphe yoktur.

⁹ *Maliye Hesap Uzmanları Vakfı(MHUV), Türk Vergi Sistemi, Ankara 2002, s. 207*

B Ö L Ü M
2

VERGİ DENETİMİNDEKİ
GÜNCEL SORUNLAR VE
ÇÖZÜM YOLLARI

2. VERGİ DENETİMİNDEKİ GÜNCEL SORUNLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI

Bu bölümde vergi denetimindeki sorunların ve denetimdeki uygulamaların yol açtığı bazı hukuki olmayan durumlar tespit edilecektir.

Kabul edilmelidir ki, idarenin bazı uygulamaları ve denetimin çok az olduğu bir ülkede verginin matrahı da ne olursa olsun ülkenin her yerinde kaçırılmaya¹⁰ neden olduğu görülmektedir. Denetimdeki güncel rakamlar itibariyle % 3 dahi olmaması bu sorunların gerçekleşmesi için birçok nedeni varlığında barındırdığını göstermektedir. Zira denetimin az olması, az yapılan denetim neticesinde denetime maruz kalan mükellefler bakımından iyiye de işaret değildir. Zira denetim neticesinde çeşitli hukuksal olmayan durumların yaşanması olağan hale gelmiş olup, buna yönelik yasaların dahi geniş yorumlanması veya uygulamada farklı yollara başvurulması sebebiyle mükellefin hakları zayıf edilmektedir. Bu sorunların dile getirilmesi ve bunlara yönelik çözüm yolları maddeler halinde yer almıştır.

• *Yoklamada verilen yetki bususu*

VUK m. 127/c hükmüne göre; yoklama memurları, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybına delil teşkil eden, defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almaya yetkili olan kişilerdir. Bu yetkinin anlamı Ceza Usul Hukukunda söz konusu olan zapt işlemini yapabilmektir. Ancak CMK' da bu yetki hakime ve gerekli durumlarda savcılara devredilmiştir. Bu ilkeler çerçevesinde VUK' un uygulamasındaki bu durum, yoklama memuruna verilen zapt yetkisinin ancak gecikilmesi sakınca bulunan hallerde verilmesi ve ayrıca bu yapılan işleme karşı da hakime itiraz edebilme hakkının tanınması gerekir. Eğer ki, bu uygulamaya geçiş sağlanmazsa, kanunun açıkça gösterdiği hallerde usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça, kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz, şeklindeki Anayasanın 20/II maddesine aykırılık sürecektir¹¹. Bu durumun da denetimde adaleti zedelediği ve mükelleflerin haklarını arama hususunda kısıtlamalara neden olduğu aşikârdır. Bununla birlikte verginin tebliğ ve tarhında vergi ödeyenler açısından adil bir rekabet ortamı oluşturmak, yoklama işleminin netleştirdiği maddi olayların, kayıtların ve mevzuatın fiskal verimlilik kistasıyla özdeşleşmiş süregelen yapısını kaçınılmaz kılabilmektedir. Yoklama işlemleriyle birlikte vergileme kapsamında incelenebilecek, ancak mali olmayan sosyal politika çerçevesindeki ikame ilişkileri, piyasaya yönelik oluşumlar ve vergisel telafi olanaklarının da daha net bir yapıya kavuştuğunu söylemek olanaklıdır¹².

¹⁰ MORAWİTZ Charles, *Türkiye Maliyesi, Maliye Tetkik Kurulu, No: 1978-188, s. 228-229*

¹¹ ÜNAL, s. 27

¹² ÖZKER A. Niyazi, "Vergi Denetiminde fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler", *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, Antalya 2002, S. 4, s. 175, Erişim Adresi: <http://www.ersanoz.com/images/vergidenfonksiyon.pdf>, Erişim Tarihi: 08.10.2010*

Yine, VUK m. 127/e' de yoklama memurlarına, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıta bulunmaması halinde, bu belgelerin ibrazına kadar, taşıtı trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse, tespitine kadar malı bekletmek, muhafaza altına almak, muhafazaya alınan malları gereğinde satmak yetkisi tanınmaktadır. Buradaki durumun geçici olmakla birlikte bir zapt olduğu, CMK ilgili madde gereği, hâkime itiraz hakkı tanınması imkanı tanıyan bir sürecin öngörülmesi anayasal bir zorunluluk olduğu belirtilebilir¹³.

- ***Arama kurumundaki mükellef bakları hususu***

Aramalı vergi incelemesinde aramayı gerçekleştirmek ayrı bir süreç, el konulan bilgi, belge ve kayıtların incelenmesi ise başka süreçtir. Aramaya katılan inceleme elemanlarının vergi inceleme aşamasında görevli olmaması gerekir. Zira vergi inceleme yapan vergi inceleme elemanı da Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonunda yer almaması gerekir. Komisyonca alınabilecek bir kararın olumlu ya da olumsuz yönde etkilemesi söz konusu olabilecektir¹⁴.

Arama ile ilgili bir diğer husus ise, kişi hak ve özgürlükleri konusuyla, yakından alakalı olan aramanın, koşullarının oluşup oluşmadığı üzerinde titizlikle durulmalıdır. Bu koşulların gerçekleşmesi hususu, hem vergi yönetimi hem de arama talebi hakkında karar verecek hakim tarafından, incelikte üzerinde durulması gerekmektedir. Zira arama yapılacak kişinin anayasal menfaatleri, ciddi ve temiz bir denetimi zorunlu kılmaktadır. Arama ilişkisinin diğer tarafında yer alan, vergi yönetiminin temsil ettiği devletin, vergi toplama hak ve ödevinden kaynaklanan menfaatleri konusu da, ilişkinin diğer tarafının menfaatleri kadar önemlidir. VUK m. 142/T' de yer alan "... bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa ..." ifadesi yoruma muhtaçtır. Açıkça kuvvetli emarelerden bahsetmediğine göre kesin ve somut olarak vergi kaçırıldığı kanısını uyandırabilecek bazı belirtilerin aranmasının gerekli ve yeterli olduğu da söylenebilmektedir. Yargı uygulamasında ise bu yumuşak ifadelerle oranla daha kuvvetli emarelerin aranması kanunun amacını da aştığı yolunda izlenimler yaratmaktadır. Hakimin izni aşamasında, vergi kaçırıldığı kanısını yaratacak belirtilerin bulunması yeterli görünmektedir. Ancak hakim, asılsız olduğu kanısı güçlü olan veya çok basit nedenlere dayanan arama taleplerini reddetmelidir. Bu nedenle bu konuya, vergi hukukunun özelliklerini göz önünde bulunduran, bir açıklığın da kanun metnine yansıtılması önemli ve faydalı olacaktır. Konuya mükellef açısından da bakılırsa, mükellefin anayasal hak ve özgürlüklerinin aramanın koşullarının yer aldığı düzenlemeyle ne dereceye kadar güven altına alacağı da aşikardır¹⁵.

¹³ ÜNAL, s. 27-28

¹⁴ EROL Ahmet, "Aramalı Vergi İncelemesinde Aramaya Katılan İnceleme Elemanı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Üyesi Olur Mu?", *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2009, S. 204, s. 34-35

¹⁵ ÜNAL, s. 32-33

- ***Haksız KDV tarhiyatları bususu***

Vergi dairelerince, vergi inceleme elemanı veya takdir komisyonları tarafından belirlenen matrah veya matrah farkları üzerinden doğrudan verginin tarh edilmesi, KDV uygulamasında doğruluğu geçerli olmayacaktır. Çünkü KDV mevzuatına göre, vergi matrahına KDV oranı uygulamak suretiyle bulunan 'Hesaplanan KDV', mükellefin ödemesi gereken KDV değildir. Zira takdir komisyonlarının KDV matrah takdirleri üzerine vergi dairelerince 'Hesaplanan KDV' tutarları üzerinden, mükelleflerin indirilecek KDV tutarları dikkate alınmadan re' sen KDV tarhiyatları yapılmaktadır. Bu uygulama ile mükelleflerin indirilecek KDV tutarları yok sayıldığı gibi, mükellef adına bu tutarlar kadar haksız yere cezalı vergi tarhiyatları yapılmaktadır. Tarhiyatların kesinleşmesi durumunda ise, ayrıca vergi tutarı için normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi de eklenmektedir¹⁶.

Mükellefler tarafından bu haksız tarhiyatlara karşı yargı mercilerinde dava açma yoluna gidilebilir. Zira vergi mahkemelerince bu tür tarhiyatların kaldırılması yönünde verilmiş kararlar mevcuttur. Buna ilaveten, hesap hatasına bağlı olarak haksız yere fazla vergi tarh olunmasına yol açan ve vergi hatası olarak anılan bu tür uygulamaların VUK düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir. Bu sebeple, öncelikle, bu konuda yayınlanacak sirkülerle vergi daireleri bilgilendirilmeli, uygulama birliği sağlanmalı ve yapılan haksız tarhiyatlar re' sen düzeltilmelidir. Diğer taraftan, yapılacak eğitim, teftiş ve denetim çalışmalarında ilgililerin konuya çekilmesi de uygun olacaktır¹⁷.

- ***İnceleme ve Tarh Zamanaşımı bususu***

VUK m. 114/II' de yer alan, takdire sevk işlemi nedeniyle tarh zamanaşımının durmasını öngörmekle birlikte, zamanaşımı süresinin ne kadar müddetle duracağına yönelik bir üst sınır ya da belirleme içermemesi nedeniyle Anayasa' nın 2. maddesine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edildi. Takdir Komisyonu' nun kendine özgü yapısı ve vergi idaresinden ayrı varlığı, takdire sevk işleminin tarh zamanaşımı üzerinde belirsiz bir süre uzatımına imkân tanınması için bir gerekçe teşkil etmemektedir. Zira hukuk devleti açısından Anayasa Mahkemesi' nin kararı Vergi Hukuku açısından bir kazanım olarak nitelendirilmelidir¹⁸.

Anayasa yargısında geçerli olan yaptırım türü, yasa tasarrufunun iptalidir. Bu noktada Anayasa Hukukuna özgü olarak yasaların iptali kararının geriye yürümemesi prensibi ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla geriye yürümezlik ilkesi, İdare Hukuku' ndaki iptal kararından farklı olarak, iptal edilen yasanın geçmişteki etkilerini ortadan kaldırmamakta, sadece iptal kararının açıklandığı

¹⁶ ÖZTÜRK, s. 39-42

¹⁷ ÖZTÜRK, s. 42

¹⁸ □ERDEM Tabir, "Anayasa Mahkemesi' nin Vergi Mevzuatına İlişkin Güncel Kararları ve Bu Kararların Etkilerinin Değerlendirilmesi", Şubat 2010, Vergi Sorunları Dergisi, S. 257, s. 136-139

tarihten itibaren kuralı ortadan kaldırmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararlarının zaman yönünden etkisinin önemi denetime tabi normun yürürlüğe girmesinden sonra (a posteriori) gerçekleştirilen denetim sonucu verilen Anayasaya aykırılık kararlarında ortaya çıkmaktadır. Bunun nedeni olarak da, uzun süre uygulanmış bir kanun hükmünün iptali Anayasaya aykırılık kararından itibaren mi (ex nunc) yoksa iptal edilen metnin yürürlüğe giriş tarihinden itibaren mi (ex tunc) etki yaratacağı hususu gündeme gelir. 'Adalet ilkesi' ise Anayasaya aykırı bir kanunun iptali kararının geriye yürütülmesini gerektirebilir. Örneğin; Anayasaya aykırı bir kanuna göre tarh edilen bir vergi ya da kesilen bir ceza söz konusu ve iptal kararı ile bu borcu hiç ödemeyip borçtan kurtulan yükümlüler arasında doğan eşitsizlik ve adaletsizlik sürekli hale gelmekle birlikte, dayanak noktasındaki kanun hükümlerine ilişkin Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürütülmemesi, ilgililerin hukuk güvenliğinin korunmasına bir katkı sağlamaktan uzaktır¹⁹.

Anayasa Mahkemesi' nin bir hükmün Anayasa' ya aykırılığı yönünde verdiği karar, bu kararın Resmi Gazete' de yayımlandığı tarihten başlayarak hüküm ve sonuçlarını doğurur. Bu niteliği itibarıyla Anayasa Mahkemesi' nin bir hükmün Anayasa' ya aykırılığına ilişkin verdiği karar iptal kararı değil 'kaldırma' kararı niteliğindedir. Kaldırma, bir hüküm ya da işlemin yarattığı sonucu geleceğe yönelik olarak kaldıran ve değiştiren karşı düzenleme veya işlemdir. Zira kaldırma olarak adlandırılmasının nedenleri de; hem iptal kararı hem geriye yürütmemekte hem de yürürlük tarihi ertelenebilmektedir. Ancak kaldırma kararının benimsenmesi durumunda ise, bu tür çelişkiler yaşanmayacaktır²⁰. Bir başka açıdan bakılacak olursa hukuka güven ve istikrar amacıyla kabul edilmiş olan iptal kararlarının geriye yürütülmemesi ilkesi, böyle bir durumda tam aksi yönde bir işleve sahip olacaktır. Bir diğer deyişle, hukuki güven ve istikrarı zedeleyecektir. O halde iptal kararlarının geriye yürütülmemesi ilkesinin tekrar gözden geçirilmesinde hukuki yararın olacağı belirtilebilir²¹.

Zamanaşımı durması bakımından, takdir komisyonu kararının vergi dairesine, zamanaşımının normal süresinin dolmasından önce veya sonra tevdi edilmesi önem taşımaz. Karar, normal sürenin dolmasından önce de tevdi edilse Takdir Komisyonu' nda geçen süre, normal zamanaşımı süresine eklenir. Bazı durumların oluşmasıyla da tarh zamanaşımı süresi yargı organlarının kararı vergi dairesine ulaşıncaya kadar dolmakta ve yargı organlarında geçen süre için zamanaşımının işlemeyeceğine yönelik bir hüküm VUK' ta yer almamaktadır. Ancak Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu bu durumda zamanaşımının durması gerektiği yönde kararı da mevcuttur. Ancak VUK yapılacak bir değişiklikle bunun kanun maddesine eklenmesi gerekmektedir²².

¹⁹ □ERDEM(*Anayasa Mahkemesi' nin Vergi Mevzuatına İlişkin Güncel Kararları ve Bu Kararların Etkilerinin Değerlendirilmesi*), s. 140-146

²⁰ □KARAKOÇ Yusuf, "*Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yürürlüğe Girmesi ve Sonuçları*", *Danıştay Başkanlığı 138. Yıl Sempozyumu, Ankara 11-12 Mayıs 2006*, s. 183

²¹ □ERDEM(*Anayasa Mahkemesi' nin Vergi Mevzuatına İlişkin Güncel Kararları ve Bu Kararların Etkilerinin Değerlendirilmesi*), s. 140-146

²² □TEMİZYÜREK, s. 123-124

Öte yandan bir vergi tarhının usule aykırı olarak yapıldığının vergi yargısı organları tarafından saptanması durumunda da yargı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının duracağı veya kesileceği yolunda yasal bir hüküm yer almamaktadır. İdare, yargı organlarının kararına uygun olarak yeniden vergi tarh etmek istediğinde zamanaşımı dolmuş bulunuyor ise artık vergi tarhiyatı yapılamayacaktır. Bu sakıncalı durumu ortadan kaldırmak için, vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarına karşı yargı organlarına başvurmaları veyahut yükümlülerin re' sen ve ikmalen tarh edilen vergilere karşı dava açmaları durumunda yargı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının duracağına ilişkin yasal bir hüküm konulmasının mükellef hakları ve denetimde adalet mekanizmasının işleme adına yarar görülmetedir²³.

VUK m. 134/VI' ya getirilen 6009 Sayılı değişikliğin²⁴ geç yapılması hususu bir yana, belirtilen süre sınırlayıcı ve mükellef adına güvence niteliği taşıyan bir süredir²⁵. Ancak vergi incelemelerinde mükellef hukukunu koruyucu ve destekleyici niteliğiyle sürelerin getirilmesi bunun yanında inceleme standartlarına uyulması zorunluluğunu da beraberinde uygulamaya koyulmasına zemin hazırlamıştır²⁶. Bu süre aynı zamanda vergi incelemesi için zaman yönünden yetkinin sınırını oluşturur. Bu sürenin bitmesinden sonra rapor yazılamaz, yazılsa bile tarhiyat yapılamaz, ceza kesilemez sonucuna varılır. Çünkü vergi incelemesi bir idari işlem niteliğine haizdir. Ancak nihai işlem olmayıp hazırlayıcı diğer deyişle usule ilişkin bir işlemdir. Buna karşı dava açılmamaktadır. Bu nedenle vergi incelemesinin yer, zaman, konu ve kişi yönünden yetki kurallarına uygun yapılması gerekmektedir. Vergi inceleme sırasında yapılan zaman yönünden yetki aşımı, nihai işlem olan vergi tarh ve ceza kesme işlemi sakatlamakla birlikte ve ortaya çıkacak olan nihai işlemin de iptali sonucu doğurması gerekir. Ancak bu iptale neden olacak sürelerin kanuni düzenlemelerle veya yönetmeliklerle netleştirilmesi²⁷ gerekir. Zira kanunda belirtilen 6 ay ve 1 yıllık sürenin ne zaman başlayacağı ve bitirileceği konusunda ciddi manada belirsizlikler bulunmaktadır. Ancak yorumlanması yapılırsa, bu sürenin başlangıç tarihi olarak mükellef nezdinde incelemeye başlama tutanağının düzenlendiği tarihi, incelemenin bitiş tarihi olarak da nihai tutanağın imza tarihinin esas alınması gerekir. Çünkü inceleme başlama tutanağının imzalanması ile tarhiyat işlemine hazırlık niteliğinde olan vergi incelemesi başlamakta, nihai

²³ TEMİZYÜREK, s. 124

²⁴ VUK m. 134' te yer alan 6009 Sayılı değişiklik;

"İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemelerin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süre içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar."

²⁵ BAYKARA Bekir, "Vergi İncelemesinin Belli Sürede Bitirilmesine İlişkin Hükümün Hukuki Niteliği", Aralık 2010, S. 216, s. 287, 288

²⁶ TEKİN Selçuk, "Vergi Denetiminde Yeni Dönem", Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2010, S. 264, s. 86

²⁷ BAYKARA, s. 287,288

tutanağın imzalanması ile vergi incelemesi mükellef nezdinde tamamlanmış olmaktadır²⁸. Ancak bu düzenlemenin eksik yanının düzeltilmesi ile birlikte mükelleflerin menfaatleri yönünde adaletin gerçekleştirileceği söylenebilir.

• **Haksız tarh edilen verginin faizi ile birlikte geri verilmesi hususu**

Bir mükellef, vergi kanunlarından herhangi birisinin uygulaması konusunda tereddüte düşmüş ve idareden uygulama hakkında yazılı görüş alarak bu doğrultuda beyanda bulunur. Bir diğer anlatımla, idarenin görüşüne riayet etmiştir. Ancak yapılan beyanın yanlış olduğu ve vergi kanunlarına uygun olmadığı, daha sonraki dönemlerde tespit edilirse, burada mükellefin kusurundan bahsetmek imkânsızdır. Dolayısıyla, mükellef kendi kusuru olmadan vergi ziyana sebebiyet vermiş bulunmaktadır. Mükellefin kendi kusuru olmadığı durumlarda bile gecikme faizi hesaplandığına göre, aynı yaklaşımın, yersiz tahsil edilen vergiler için de uygulanması gerekir. İster idarenin ister mükellefin kusuru olsun, bir vergi fazla ödenmiş ise, bu verginin iadesi sırasında gecikme faizi hesaplanmalıdır. Zira kusurlu olmanın faiz ödemeye bir etkisi olmaması gerekir. Danıştayın kararının da bu konuya karşı aynı yaklaşım tarzında olması ve bu konuyla ilgili en büyük eleştirilerden birinin de yasalarda böyle bir düzenleme olmayışdır. Yapılacak kanuni bir düzenleme ile bu sorun çözülebilir. Zira eşitlik ve adalet prensibinin gereğinin bu yönde olacağı aşikardır²⁹.

Bir değer durum da, vergi yargısında dava açılması, Harçlar Kanunu' na göre alınan yargı harcı ve tebligatlar için posta ücretinin ödenmesine bağlıdır. Ancak yargı kararlarında yargılama giderlerinin ve bu giderlerin hangi tarafa yükletildiğinin kararda yer alması gerekir³⁰. Bununla birlikte dava açılan tarhiyatlara ilgili olarak vergi idaresi tarhiyata konu olan alacağını isteyemez. Ancak vergi dairesi davayı kaybetmesi halinde, vergi alacağını gecikme faizi (normal vadesinden kararın verildiği tarihe kadar olan süre) ile birlikte tahsil ederek zaman itibariyle uğradığı kaybı telafi yoluna gidebilmektedir. Ancak yasalarla vergi idaresine tanınan bu kaybın telafi imkanı, vergi idaresinin haksız tahsilatının vukuu bulduğu haller için söz konusu olmamaktadır³¹.

²³ NAZALI Ersin, "6009 Sayılı Kanun İle Vergi İnceleme Süreci Konusunda Yapılan Değişiklikler", Eylül 2010, s. 349, s. 56

²⁴ KOLOTOĞLU Olcay, "Yersiz Olarak Fazla Ödenen Vergiler Faizi İle Birlikte Geri Alınabilir Mi?", Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2010, S. 257, s. 84, 85
D7D, E: 2005/340, K: 2009/498, T: 27.01.2009 tarihli kararı: "... bukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre, bukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir." (KOLOTOĞLU, s. 83); "Elde ettiği faiz gelirini süresinden sonra beyan eden davacı adına bu beyannamede gösterdiği matrah üzerinden yapılan tabakkukun re' sen vergi tarbı kapsamında kabulü gerektiğinden verginin yasal süresinden sonra tabakkuk ettirilmesi nedeniyle ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren hesaplanan gecikme faizinde yasaya aykırılık bulunmadığı", D4D, E: 2007/435, K: 2008/1434, T: 21.04.2008 tarihli kararı (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2010, S. 80, s. 317, 318)

³⁰ MHUV, s. 96

³¹ MHUV, s. 96,97

- ***Tarhiyatların çeşitlerinin karışıklığa neden olduğu hususu***

Vergi incelemeleri sonucu bulunan matrah farklarının mevcut tarhiyat düzenlemeleri çerçevesinde ne şekilde tarh edileceği hususu gereksiz tartışmalara neden olmaktadır. Diğer ifadeyle, VUK'ta yer alan tarhiyat türleri arasındaki farklılıklar açık ve net esaslara bağlanmadığından, hangi hallerde tarhiyatın re' sen, ikmalen veya idarece yapılacağı hususu tereddütlere yol açmakta olup, bu tereddütlerin kimi hallerde yargı aşamasına taşınmaktadır. Bu durumda yargı, yapılan tarhiyatı öncelikle usul yönünden incelemekte ve tarhiyatın türünü yanlış bulduğu takdirde, tarhiyatın esasına girmeksizin terkin kararı verebilmektedir. Böylece uzun çalışmalar ve incelemeler sonucu tespit edilen matrah farkları ve bu farklara bağlı olarak yapılan tarhiyat işlemi, basit ve anlamsız bir usul tartışmasının kurbanı olabilmektedir. O yüzden, VUK'ta ayrı bir tarhiyat şekli olarak öngörülen ikmalen tarhiyatın düzenlenmiş olmasının hukuki ve teknik bir gerekliliği bulunmamaktadır. Bu nedenle ikmalen tarhiyatın kaldırılarak, halen ikmalen tarhiyat şekli içinde tanımlanan hususların re' sen veya idarece tarhiyat şekilleri içinde tanımlanması yerinde olacaktır³².

- ***Takdir komisyonu kararlarının eşitlik ilkesine aykırılığı hususu***

VUK'un 75. maddesinde takdir komisyonu yetkileri yer almakla birlikte, 74. maddede de matrah takdiri ile ilgili görevleri sırasında, vergi incelemesi yapmak yetkisine sahip oldukları yazılıdır. Ne var ki, bu komisyonlar, matrah takdiri esnasında ender olarak vergi incelemesi yaptıkları halde, çoğunlukla bu yetkilerini kullanmadan, defter ve belge incelemelerden harici verilere göre matrah tespiti yapmaktadırlar. Zira vergi incelemelerine göre yapılan tarhiyatları, varlık barışı kapsamında ortadan kaldırmak mümkün iken takdir komisyonu kararları açısından bunun yapılmaması eşitsizlik yaratacaktır. Aynı eşitsizlik takdir komisyonlarının dayandığı verilere göre ayrıma tabi tutulması halinde de geçerlidir. Üstelik bu haksızlık büyük matrahların yararına olacaktır ki, bu da haksızlığın boyutunu büyütecektir. Vergi uygulamalarında, defter ve belge incelemesi gerektiren teknik niteliği ağır basan ve daha kapsamlı olaylarda, matrah vergi incelemesi sonucu belirlenmektedir. Buna karşın beyannamelerin verilmemesi gibi rutin durumlarda takdir komisyonuna sevk gündeme gelmektedir. "Vergi Barışı" kapsamında beyan edilen varlıklar, vergi incelemesi sonucu bulunan matrah farkından mahsup ediliyorsa, aynı tutarların takdir komisyonu kararlarına göre bulunan matrah farkından indirilmesi gerekmektedir³³.

2791 Sayılı Kanunla vergi inceleme elemanlarına matrahı re' sen takdir yetkisinin verilmesi, re' sen vergi tarhı işlemlerinde etkinliği, basitliği ve hızlı olmayı sağlamak amacıyla getirilmişti. Ancak ne var ki; VUK'un temel düzeninde, vergi inceleme elemanları, beyanname, defter ve

³² ÜREL, s. 142-143

İlgili Danıştay kararları için bkz.: D3D, E: 1980/3428, K: 1981/1745, T: 13.11.1981 tarihli kararı; D4D, E: 1977/1173, K: 1978/1089, T: 13.06.1978 tarihli kararı; D3D, E: 1999/2384, K: 2001/1824, T: 10.05.2000 tarihli kararı ... (ÜREL, s. 143, 144)

³³ İLERİ, s. 175

belge düzenlerine uyulup uyulmadığını ve düzenlerin yansıttığı biçimsel görünüşün gerçeğe uyup uymadığını araştırmak ve bu yoldan ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu saptamak ile görevlidirler. Matrahın re'sen takdiri ise, tarh edilecek verginin matrahının, gerekli araştırmalar yapılarak, gerçeğe en yakın biçimde saptanmasını kapsar. Bu açıdan, kıyaslama, değerlendirme ve ölçümlene unsurlarını kapsayan matrah takdirinin, nesnel olguları ortaya çıkarmakla görevlendirilmiş inceleme elemanlarına bırakılmış olması, kuramsal yönden yerinde³⁴ görülemeyecektir. Bu nedenler eleştirilerin odağında olan bu düzenlemenin yerini adaletin ve VUK yapılış amacına uygun vergi ilkelerine aykırı olmayacak şekilde bir düzenleme yapılmasının gerekli olduğunu düşünüyorum.

Bununla ilgili olarak da, Vergi Barışı Kanunu'nun yazılı metninde, vergi incelemeleri sonucu tespit edilen matrah/vergi farkından söz edildiği halde, takdir komisyonu kararlarına göre tespit edilen matrah/vergi farkından söz edilmemektedir. Şu halde takdir komisyonu kararlarına göre yapılacak tarhiyatların varlık barışı kapsamında işleme tabi tutulup tutulmayacağı konusunda Maliye Bakanlığı'na yapılacak bir düzenlemeye ihtiyaç vardır. İleride olası vergi ihtilaflarının önüne geçmek için bu düzenleme önem arz etmektedir³⁵.

• ***Tarbiyatla ilgili sorunların idari aşamada çözümü bususu***

Vergi idaresi ile yükümlüler arasında çıkan sorunların uyuşmazlık haline getirilip yargıya intikali gerçekleşmeden önce idari aşamada çözüm yollarına işlerlik kazandırılmalıdır. Bu başvurulardan sonuç alınamaması halinde başvuru dilekçelerinin dava dilekçesi yerine geçmesi ve bu dilekçelerin idare tarafından Vergi Mahkemesine intikal ettirilmesinin sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır³⁶.

Vergilendirme işlemlerine karşı aynı ve/veya üst makama başvurunun; bu başvuruların reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde yargı yoluna başvurulması şartları ve sonuçları bakımından açık ve net bir düzenlemeye ihtiyaç vardır³⁷.

• ***Re'sen tarh edilen verginin tekrar konu edilmesi ve inceleme elemanlarının hukuki kapsamı bususu***³⁸

Re'sen tarha konu edilen bir konuda, daha önce ikmalen veya beyana dayalı olarak tarhiyat yapılmışsa, mükerrer vergileme olmaması için re'sen tarh olunan vergiden daha önce tarh edilmiş olan verginin mahsubu edilmesi gerekmektedir.

³⁴ KANETİ Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul 1989, s. 124, 125

³⁵ İLERİ, s. 175

³⁶ MHUV, s. 96

³⁷ MHUV, s. 96

³⁸ DOĞRUSÖZ Bumin, "Re' sen Vergi Tarhi ve Çarpık Uygulamalar", *Dünya Gazetesi*, Erişim Adresi: <http://www.senaymm.com/makale/20050616102711.doc>, Erişim Tarihi: 14.11.2010

Özellikle dönem kayması dolayısıyla yapılan tarhiyatlarda; Örneğin, sonraki dönem matrahında yer alan bir tutarın önceki döneme çekilmesi halinde, önceki dönem için tarh edilecek vergi ile sonraki dönem matrahından çıkartılacak tutarın mutlaka karşılaştırılması gerekir. Zira adalet bunu gerektirmektedir. Ancak maalesef inceleme elemanları raporlarının büyük bölümünde bu hassasiyet görülmemekte, sadece önceki dönem için re' sen vergi salınması gereğine işaret edilerek rapor tamamlanmaktadır. Hatta bazen izleyen dönem, inceleme ve rapor konusu dahi yapılmamaktadır. Bazı raporlarda ise önceki dönem için tarh edilen vergi ile buna ilişkin cezaların tam olarak ödenmesi halinde, sonraki dönem için tarh olunan vergilerin iadesi öngörülmektedir.

Bu tür durumlar mükellef gözünde vergi adaletinin kaybedildiği anlayışı yerleşmektedir. Örneğin Mart dönemi KDV beyannamesinde yer alması gereken bir matrah unsuruna mükellef tarafından izleyen nisan ayı beyannamesinde yer verildiği bir durumda, söz konusu tutarın mart ayı için re' sen tarha konu edilmesi halinde, mükelleften bu tutarın vergisini bu güne kadar gecikme faizi ile ödemesi, sonra aynı tutarın vergisinin nisan ayında çıkartılması dolayısıyla aynen o günkü tutarı ile geri alması beklenemez. Hele ki, mükellef tarhiyata karşı dava açmış ve aradan birkaç yıl daha geçmişse, mükellefe "düzeltme zamanaşımı dolduğu gerekçesi ile nisan ayına ilişkin iade de yapamıyoruz" denilemez. Bu gibi hallerde sadece, bir aylık faiz ile ceza alınması, çıkan vergi aslı borcu ile iade tutarı aynı ise vergi aslının aranmaması gerekir. Birer hukuk kuralı uygulayıcısı olan inceleme elemanları ve idarenin uygulama birimleri, çok iyi vergici olmanın yanı sıra çok iyi de hukukçu olmak zorundadırlar. Zira adaletli bir tarhiyat yapmak inceleme elemanlarının görevleri arasındadır.

Bu günkü çarpık ve hukuktan ziyade hazine bekçiliği anlayışını yansıtan bu uygulamaların, bir genel tebliğ veya iç genelge ile düzeltilmesi gerekmektedir.

Öte yandan bir olayda re'sen tarh sebebinin varlığı, mutlaka re'sen matrah takdirini gerektirmemelidir. Beyanname vermeyen bir mükellef için re' sen tarh sebebi oluşmuşsa da, eğer mükellefin o dönemde faaliyeti yok ise ortada re' sen tarh edilecek matrah da yok demektir. Re'sen tarh sebebinin varlığı, soyut ve varsayım dayalı olarak matrah belirlenmesi yetkisi vermez. Bu konuda özellikle takdir komisyonlarının hiçbir araştırmaya dayanmayan, matbu form doldurma şeklinde belirlediği matrahlar, hukuken itibar edilebilir matrahlar değildir. Zaten uygulamada bu şekilde belirlenen matrahların tamamına yakını, ihtilaf konusu yapıldığında yargı tarafından iptal edilmektedir. Bu konuda, gelir idaresinin yeniden yapılandırılması çalışmaları kapsamında takdir komisyonlarının daha önce de belirtildiği gibi yetkilerinin, oluşum ve çalışma usullerinin gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu durumun da olası bir vergi reformunun kapsamında yer alması önerilmektedir.

- ***Vergi ziyayı cezasının hesaplanmasındaki belirsizlikler hususu***

Vergi ziyayı cezasının hesaplanmasında iki bilinmeyen bulunmaktadır. Bunlar ise, ziya uğratılan vergi dolayısıyla kesilecek cezaya ilişkin ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarih ile ziya uğratılan verginin normal vade tarihinden, ceza ihbarnamesi düzenlendiği tarihe kadar ki dönemde geçerliliğini koruyan gecikme faizi oranıdır. Buradaki muhtemel tereddütler ise, cezaların kanuniliği ilkesinin zedelenmesidir. Zira ceza idarece belirlenen gecikme faizine bağlanmaktadır. Böylece yasayla konulması gereken ceza, idarece belirlenmektedir. Nitekim vergi idaresi çıkardığı iç genelge ile, vergi ziyayı cezasının hesaplanma biçimi hususunda uygulamaya yön vermek istemiş ve vergilerin ödenmesine ilişkin taksit dönemlerini dikkate dahi almayarak, tahakkuk tarihinden itibaren cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, ziya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faiz tutarının yarısının dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir.

- ***Vergi ziyayı cezasında suç ve cezanın belirliliği ilkesine aykırılığı hususu***

Vergi incelemeleri genellikle geçmiş yıllara yönelik yapılmaktadır. İnceleme sonucu bulunacak bir hatanın cezası yıllara göre değişkenlik gösterecektir. Bu durumda kanunda öngörülen suç tanımına verilecek cezanın önceden belirliliği ve bilinebilirliği önlenmektedir. Mükellef, kanundaki vergi ziyasına yönelik verilecek cezanın ne boyutta olduğunu ancak bu cezanın hesaplanmasından sonra öğrenecektir. Zira ceza hesaplanmasını baz alacak olursak; gecikme faizinin değişken olması sebebiyle, birden fazla gecikme faizi oranıyla hesaplanmaya çalışılacaktır. Bu hesaplama biçimi de, cezaların anlaşılabilirliği ve basit olma niteliğinden uzaktır³⁹.

İncelenen mükellefin sosyal statüsünün, incelemeye muhatap olmasından dolayı zarar göreceğine ilişkin düşünceler de bunda önemli derecede etkindir. Vergi ödemeyi toplumsal etik bir görev sayan mükelleflerin de, inceleme ile kendilerinden şüphe içinde olunmasından dolayı duyulan rahatsızlık söz konusudur olmaktadır. Gerçekten de, hakkında vergi incelemesi başlatılan bir mükellef, kayıtları, belgeleri ne kadar doğru, beyanları ne kadar gerçek olursa olsun, bir tedirginlik yaşar. Bu durumda, hem idare ve hem de mükellefler olarak vergi incelemelerine bakış açısının büyük payı vardır. Vergi incelemelerinin adeta bir cezalandırma aracı olduğu konusunda neredeyse tüm topluma yayılmış bir kanaat bulunmaktadır. Ancak suç ve cezanın belirli olmaması durumda toplumdaki o yaygın kanaat devreye girecek ve bu durumda telafisi imkânsız sonuçlara yol açılabilecektir⁴⁰. Öte yandan vergi ziyayı cezasının ya da tarhiyatın hataen hesaplanması durumunda kalan mükellefin, bu süreçte yaşadığı bazı kayıpların olduğu da bir gerçektir. Buna yönelik hata olarak belirtilen tarhiyatın ya da vergi ziyayı cezasının mükellefin

³⁹ MHUV, s. 210

⁴⁰ DUYGULU İsmail, "Serbest Meslekte Vergi İncelemesi", Erişim Adresi: http://www.turkbukuk sitesi.com/makale_388.htm, Erişim Tarihi: 08.10.2010

iş hayatındaki misyonunda bazı kayıplara neden olmaktadır. Uzun tecrübelerin ve iş hayatındaki prestijinin hataen yapılan bir tarhiyat veya ceza sonucunda kötüleştiği ve bunun hem maddihem de manevi zararlara sebep olduğu açıktır. Buna yönelik olarak yapılacak bir düzenleme ile de, bu mükellefin zararlarını karşılamak için maddi ve manevi tazminata idarenin hükmedilmesi gerekmektedir. Toplumdaki saygınlığın ve itibarın yok olmasına idarenin sebep olması ise kabul edilmeyen bir durumdur.

- **Meslek mensubu kişilerin tarhiyattan dolayı müteselsil sorumluluğu hususu**

Teselsül kurumu vergi hukukunda bulunmakla birlikte, vergi hukukunda müteselsil sorumluluk kanundan doğmakta olup, kişilerin aynı yükümlülükten dolayı kendi iradeleri ile müteselsil borçlu olduklarını vergi alacaklısına taahhüt etmek üzere yaptıkları veya yapacakları sözleşmeler vergi idaresini bağlamayacaktır. VUK m.8/III hükmü ile de vergi hukukunda iradi teselsül yolu kapanmaktadır⁴¹. Örneğin; gerçek veya tüzel kişiler tarafından ithal edilen ham petrolün Türkiye’deki rafinerilere fason olarak rafine ettirilmesi sonucu elde edilen malların tesliminde doğacak özel tüketim vergisinin ödenmesinden, ham petrol ithalini gerçekleştirenlerle birlikte, ilgili rafineri şirketi müteselsilen sorumlu olacaktır⁴². Buna karşılık Danıştay kararı mevcuttur⁴³.

Tekerrür uygulamasında karşımıza çıkabilecek sorun ikinci cezanın, kesinleşmesinden sonra mükellef tarafından ödenmesi durumunda o şirketin hesaplarını tasdik eden Yeminli Mali Müşavirin (YMM) tekerrürlü cezadan mı müteselsilen sorumlu olacağı noktasıdır. Bu konuda vergi dairesi müdürlerinin bir kısmı cezaların şahsiliği ilkesine göre, tekerrür dolayısıyla arttırılan kısımdan YMM’nin sorumlu olacağı görüşünü, bir kısmı da müteselsil sorumluluk müessesinin özü gereği YMM’nin mükellefe kesilen toplam ceza tutarından müteselsilen sorumlu olduğunu, bu nedenle tekerrür dolayısıyla arttırılan kısmın YMM’den de aranacağı yönünde farklı fikirler meydana gelmektedir. Bir diğer anlatımla, uygulamada görüş birliğinin olmadığı söylenebilir. Ancak YMM’lere yaptırım olarak öngörülen sorumluluğun müteselsil sorumluluk değil, kusur sorumluluğu olduğu kabul edildiği takdirde tekerrürlü cezadan YMM’nin sorumluluğun müteselsil sorumluluk olduğu kabul edilse dahi cezaların şahsiliği ilkesinin, bir Anayasal ilke olduğu, Borçlar Hukukunda düzenlenen müteselsil müessesinin Anayasal ilkenin önüne geçemeyeceği

⁴¹ OKTAR S. Ateş, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", *Sayıştay Dergisi*, 135’inci Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Nisan- Haziran 1997, S. 25, T.C. Sayıştay Başkanlığı yayını, s. 11, Erişim Adresi: <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der25m9.pdf>, Erişim Tarihi: 08.10.2010

⁴² ÜZELTÜRK Hakan, "Özel Tüketim Vergileri Bitmeyen Tepki", *Yıldızhan Yayla’ya Armağan, GSÜHF Yayınları, İstanbul 2003*, s. 540

⁴³ "Yasal defter ve kayıtlar arasında bulunması zorunlu olmayan yeminli mali müşavirlere ibraz edilmeyen belgelere dayanılarak saptanan matrah farkından dolayı, yeminli mali müşavirin müşterek ve müteselsil olarak sorumlu tutulamayacağı hakkında", DVDDK, E: 2007/319, K: 2008/212 kararı (*Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 2010, S. 343, s. 245-247)

savıyla tekerrür artırımlarının YMM'nin sorumlu tutulmaması gerektiği sonuç olarak çıkarılmıştır. Buna yönelik olarak Maliye Bakanlığının Genel Tebliğ ile bu konuya ışık tutması önemlidir⁴⁴.

• ***Tarh zamanaşımının AYM Kararıyla iptal edilmesi ve yasama tarafından getirilen düzenlemenin hukuka aykırılığı hususu***⁴⁵

Vergi Usul Kanunu'nun tarh zamanaşımı süresini düzenleyen 114. maddesine göre, "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar." Bu maddenin ikinci fıkrasında yer alan düzenlemeye göre; "Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz."

Mükellef haklarını önemli ölçüde zedeleyen, takdir komisyonlarına matrah belirleme konusunda sınırsız bir süre veren, yetersiz örgütlenme ve iş yoğunluğu nedeniyle komisyonlarda yıllarca beklemenin acısını da mükelleflere gecikme faizi olarak çektiren ve dolayısıyla hukuk devleti anlayışı ile bağdaştırılması mümkün olmayan bu ikinci fıkra düzenlemesi, Diyarbakır Vergi Mahkemesi'nin başvurusu üzerine Anayasa Mahkemesi'nin E. 2006/124 K. 2009/146 sayı ve 15.10.2009 günlü kararı ile iptal edilmişti. Yüksek Mahkeme bu iptal kararının yayımından 6 ay sonra yürürlüğe girmesini kararlaştırmış ve bu süre zarfında yasama organınca bir düzenleme yapılmayınca da karar 8 .7. 2010 günü yürürlüğe girmiş ve dolayısıyla bu tarih itibariyle söz konusu ikinci fıkra hukuk âleminden kalkmıştır. Burada doğan hukuk boşluğunu gidermek üzere 6009 sayılı kanunda konuya ilişkin bazı düzenlemeler yer almıştır.

⁴⁴ TÖRALP Funda, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart 2009, S. 246, s. 230, 231; *Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*

Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu m. 20

Bu Yönetmelik kapsamına giren tasdik işlemlerinden imza ve mübür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler; tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen hususların; tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi zorunludur.

Yeminli mali müşavirler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır. Tasdik raporunun düzenlenmesi ve incelemenin yapılması sırasında, başka bir ildeki bir inceleme ve bilgi toplama işinin, o ilde bulunan bir yeminli mali müşavire yaptırılmış olması halinde, bu kısmi incelemeden doğan sorumluluk incelemeyi yapan yeminli mali müşavire aittir.

Yeminli mali müşavirler tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırabilirler.

Tasdik amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemlerde doğacak zararların hukuki sorumluluğu yeminli mali müşavire aittir

⁴⁵ "DOĞRUSÖZ A. Bumin, "Tarh Zamanaşımında Son Durum", Erişim Adresi:

http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=142619, Erişim Tarihi: 21.10.2010

6009 sayılı kanunla (md. 8) VUK'un 114. maddesinin iptal edilen fıkrası yeniden düzenlenmiş ve takdir komisyonunda geçen sürenin zamanaşımını durduracağı yine kabul edilmekle birlikte Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesi doğrultusunda "duran sürenin bir yılı geçemeyeceği" hükmü getirilmiştir. Ancak 6009 sayılı kanunun bir başka maddesiyle (md. 16) de VUK'a eklenen geçici 28. maddeyle, 1.1.2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce takdir komisyonuna sevk edilmiş dosyalar için takdire dayalı olarak tarh edilecek vergilerde zamanaşımı süresinin sonu 31.12.2012 olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerin her ikisi de anayasaya yine aykırı olduğu ileri sürülebilir. Zira Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesinde; "zamanaşımının durması yükümlüye vergi tahsilatının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden" olacaktır. Her şeyden önce Anayasa Mahkemesi'nin yerinde olan gerekçesi yasamanın yaptığı düzenleme ile tam anlamıyla karşılanmamıştır. Getirilen bu geçici madde ile eski düzenlemenin Anayasa Mahkemesi Kararını bertaraf ederek tarh zamanaşımının 31.12.2012 tarihine kadar varlığını sürdürmesinin yolu açılmakta, 5-7 yıldır takdir komisyonundaki dosyalar için, mükellef aleyhine gecikme faizi de işleyecek şekilde tarhiyat yolu açılmaktadır.

Buna karşılık 6009 sayılı kanunun Anayasa Mahkemesi kararının yürürlüğe girdiği 8 Temmuz 2010 tarihine kadar yürürlüğe girmemesi sebebiyle, yöneltilen eleştiriden daha kuvvetli bir Anayasaya aykırılık sebebi ortaya çıkmıştır.

Her şeyden önce 8.7.2010'da Anayasa Mahkemesi'nin kararının yürürlüğe girmesi ile 114/2 maddesi hukuken ortadan kalkmış, bir başka deyişle takdir komisyonunda geçen sürenin zamanaşımı süresini uzatacağına ilişkin düzenleme varlığını yitirmiş ve dolayısıyla 1.1.2005 tarihinden önceki dönemler için yine bu tarihten önce takdir komisyonuna sevk edilmiş dosyalar açısından tarh zamanaşımı süresi dolmuştur. Yani, bu dosyalar için 8.7.2010'dan sonra zamanaşımı sebebiyle tarhiyat yapılamayacaktır. Ancak 6009 sayılı kanunun VUK'a eklediği geçici 28. madde ile dolmuş zamanaşımını tekrar canlandırmaktadır. Zamanaşımına uğramış tarhiyatlarda kişiler için zamanaşımı def' inde bulunma ve mahkemeler için zamanaşımını re' sen nazara alma hakları yok edilerek dolmuş ve kişiler için kazanılmış hak oluşturan zamanaşımı süresi yok edilmiştir.

Bu nedenle geçici 28. madde düzenlemesi, kazanılmış hakları yok ederek geçmişe yönelik düzenleme getirmesi sebebiyle hukuki güvenlik ilkesini ihlal ettiğinden, hukuk devleti ilkesini öngören Anayasanın 2. maddesine açıkça aykırılık teşkil etmektedir.

1.1.2005 tarihinden önceki dönemler için yine bu tarihten önce takdir komisyonuna sevk edilerek alınan takdir komisyonu kararlarına dayanılarak yapılan vergi ve ceza tarhiyatları aleyhine açılacak davalarda önerilen ise, geçici 28. maddenin Anayasaya aykırılığı da ileri sürülerek zamanaşımı sebebiyle iptalinin talep edilmesidir. Zira bu düzenlemenin de Anayasaya aykırılığı gerekçesi ile Anayasa Mahkemesi tarafından iptal kararı vermesi gerekmektedir.

- ***Vergi ceza uygulamasında tekerrür hususu***

VUK 339. maddesi uyarınca, vergi ziyasına sebebiyet vermektan veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen veya cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılması öngörülmektedir. Bu sistematığın tekerrür müessesinin ruhuna ve vergilemede adalet ilkesine aykırı olarak uygulamada çeşitli sorunlara neden olmaktadır. Bununla görüleceği üzere, tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından birinci cezadan sonra kesilen cezaya neden olan fiilin hangi tarihte meydana geldiği değil; yalnızca cezanın kesim tarihi dikkate alınmaktadır. Bu hususun da uygulamada çelişkilere neden olduğu açıkça görülmektedir⁴⁶. Bu durum Danıştay kararlarına da yansımıştır⁴⁷. Zira kanun hükmünde yer alan ve teorik herhangi bir temele dayanmayan "takip eden yılın başından başlamak üzere" şeklindeki düzenleme doğrultusunda kesinleşme ile izleyen yılbaşı arasında işlenen suçlar için tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağı öne sürülebilir ve yasa hükmünün de "cezanın kesinleşmesinden başlamak üzere" şeklinde değiştirilmesi savunulabilir⁴⁸.

Bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri arasında adı geçen maddede şu değişiklik yapılması uygun olacaktır;

"Vergi ziyasına sebebiyet vermektan veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleşmesinden başlamak üzere, vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde işlenen fiiller dolayısıyla tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası da yüzde yirmi beş oranından artırılmak suretiyle uygulanır.

Sonraki fiiller için tekerrür dolayısıyla cezaya eklenmesi gereken miktar, hiçbir durumda önceki fiiller için kesilmiş olan cezaların en ağırından fazla olamaz"⁴⁹. Cezanın kesinleşme tarihi ile izleyen yılın başına kadar geçen süre için tekerrür hükümlerinin uygulanması eşitsizliğe ve adaletsizliğe yol açacak ve bu "takip eden yılın başından başlamak üzere" ibaresi yoruma açık

⁴⁷ PALA Orban, "Vergi Usul Kanunu' nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 2010, S. 341, s. 133-138

⁴⁸ TÖRALP, s. 230

⁴⁹ PALA, s. 140; bu düzenleme aşağıdaki maddenin bazı sorunlara yol açması nedeniyle tasarlanmıştır; VUK m. 339

Tekerrür:

Vergi ziyasına sebebiyet vermektan veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

olup bu uygulamanın değiştirilmesi uygun olacaktır⁵⁰. Aksi halde bu hüküm gereğince, mükellefin daha önceki hesap dönemlerinin daha sonraki tarihte incelenmesi neticesinde, tekerrür hükümleri uygulanmak durumunda kalmaktadır. Oysaki bu durumun, tekerrürün tekrar suç işlenmesini önleme amacına hizmet etmediği de son derece açıktır. Zira tekerrür dolayısıyla cezada artırım yapmanın mantığı, bir defa cezalandırılmasına rağmen, ıslah olmayıp aynı suçları işlemekte ısrar edenlerin, daha ağır bir şekilde cezalandırılması olduğuna göre, tekerrürün uygulamasında ikinci kez cezanın kesildiği tarih değil, suçun unsuru olan fiilin ikinci kez işlendiği tarihin esas alınması doğru olacaktır⁵¹.

Sonuç olarak, madde metninin belirtilen ölçüler ve değişimler esas alınmak suretiyle gözden geçirilerek, kanun koyucunun amacına uygun ve uygulamada karşılaşılan tartışmalı hususları sona erdirecek düzenlemenin bir an önce hayata geçirilmesi mükellef ve sorumluların yararına olacaktır⁵².

• **Vergi tarhiyatında ödeme emrine karşı dava açılması ve haksız çıkma tazminatı hususu**

Vergi tarh edildikten sonra ödeme aşamasına gelir ve ödeme emrine karşı dava açıldıktan sonra da davanın kaybedilmesi durumunda en ağır yaptırım olan % 10 haksız çıkma zammı uygulanmaktadır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesi⁵³ uyarınca gecikme zammı uygulanan kamu alacaklarında gecikme zammı davanın yürümesi esnasında da kesintiye uğratılmamakta ve çalışmaya devam etmektedir. Buna ilave olarak davanın

⁵⁰ TÖRALP, s. 230

⁵¹ TOPALOĞLU Fatih, "Vergi Usul Kanunu' nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulanması ve Tartışmalı Hususlar", Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2010, S. 347, s. 107, 108

⁵² TOPALOĞLU, s. 111

⁵³ 6183 Sayılı Kanun m. 58

Ödeme emrine itiraz

Kendisine ödeme emri tebliği olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli incelemesi ve itiraz incelemelerin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.

Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun o kısmına cibet ve miktarını açıkça göstermesi lazımdır, aksi halde itiraz kabul edilmemiş sayılır.

İtiraz komisyonları bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir. İtirazın tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilir.

İtiraz komisyonunun bu konudaki kararları kesindir.

Borcun tamamına bu madde gereğince vakı itirazların tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliğinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir.

Borcun bir kısmına karşı bu madde gereğince vakı itirazlar mal bildiriminde bulunma müddetini uzatamaz.; ilgili Danıştay kararında da: "Kamu alacağının kesinleşmesinden babisle düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, ticari faaliyetin bulunmadığı yolunda ileri sürülen iddianın 'böyle bir borcun bulunmadığı' kapsamında değerlendirilerek ödeme emrinin iptalinde hukuka aykırılık bulunmadığı", DVDDK, E: 2005/1, K: 2005/106, T: 22.04.2005 tarihli kararı (Danıştay Dergisi, 2005, S. 110, s. 84, 85)

kaybedilmesi durumunda dava konusu yapılan toplam tutar üzerinden ayrıca % 10 haksız çıkma zammı hesaplanmaktadır. Amme borçlusunun kısmen haklı kısmen haksız çıkması durumunda ise haksız çıktığı toplam tutar üzerinden % 10 haksız çıkma zammı hesaplanmaktadır⁵⁴. Kuşkusuz ki bu durum adalet ve hak aramadaki özgür duyguların zedelenmesine neden olmaktadır. Buna göre, buna yönelik olarak davanın açılmasındaki mükellefin durumu ile davanın kaybedilmesi sonrasındaki mükellefin durumunun eşitlenmesi bir diğer anlatımla faiz ve gecikme tutarlarının düzenleme ile kaldırılması gerekmektedir. Düzenlemelerin de vergi ilkelerine zarar vermeyecek şekilde yapılması gerekmektedir.

• ***Tarhiyata yönelik uzlaşmanın vergi ilkelerine aykırılığı hususu***⁵⁵

Vergilemede verimlilik (yeterlilik) ilkesi gereği kanun koyucu tarafından tercih edilen uzlaşma müessesesi çeşitli sıfatlarla birçok gelişmiş ülke tarafından vergi sisteminde uygulanmaktadır. Türkiye’ de de sıklıkla başvuru olan bu yöntem ihtilaf konusu birçok dosyanın yargıya intikal ettirilmeden çözümlenmesini sağlamaktadır. Ancak bu müessesenin vergilemede anayasal eşitlik ilkesini zedelediği görülmektedir. Vergileme ilkelerinin gerek mevzuat ve gerekse uygulama açısından başarılı bir şekilde yürütülmesi bakımından geliştirildiği göz önüne alınacak olursa, bu uygulamanın gerçekleşmesi durumunda kanun önünde her bakımdan aynı durumda olan iki mükelleften biri uzlaşma yoluna gidip diğerinden daha az vergi ödeyebilmektedir. Bu da denetim esasında tarhiyatın adaletsizliği sonucunu doğurabilmektedir. Daha da ileri olmak üzere, aynı durumda olan iki mükelleften her birinin uzlaşma yolunu seçmesi dahi aynı sonuçları meydana getirmemektedir. Bu durumun yarattığı sorunlar ise, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile bu ilkenin sonucu ile ortaya çıkan ve aynı durumda olanların aynı şekilde vergilendirilmemesi ile adlandırılan yatay eşitlik ile bağdaşmamaktadır.

Uzlaşma ile ilgili diğer husus ise, verginin yasallığı ilkesine aykırılığı yönündedir. Vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan tarh işlemi ile belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin feragatinin, bu ödev ilişkisi neticesinde kamusal niteliğe ve verginin yasallığı ilkesine aykırılığı ileri sürülmektedir. Ancak farklı açıdan bakılacak olursa, uzlaşma kurumu ile verginin yasallığı ilkesi varoluş nedeni ile birbiriyle çatışmaktadır. Esasında idarenin takdir yetkisi Vergi Hukukunda bulunmamaktadır. Bunun yanında vergi idaresi, devletin en şeffaf ve en kesin kurallara bağlı olarak hareket etmesi gereken kurumlardan birisi olmak zorundadır. Burada söz konusu olan, devletin egemenlik hakkına dayanarak mükelleflerin mali durumlarına müdahale edilmesi, başka ifadeyle karşılıksız olarak verginin alınmasıdır. Vergi alanı kural olarak da takdir yetkisine olanak tanınmayan bir alandır. Takdir yetkisinin olduğu her yerde bir miktar subjektiflik olgusu mevcuttur. Vergilendirme ise, verginin yasallığı gereği tamamen genel, soyut ve objektif

⁵⁴ SAKAL Mustafa, "Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması ve Yürütmenin Durdurulması İsteminin Sonuçları", İZSMMMMO Dayanışma Dergisi, İzmir 2009, S. 105, s. 65. Erişim Adresi: www.izsmmm.comdergiresimler.pdf, Erişim Tarihi: 14.11.2010

⁵⁵ BATUN, (Tarhiyat Sonrası Uzlaşma -I), s. 114; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 171; GENÇ/YAŞAR, s. 34; KÜÇÜKKAYA Mehmet, Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma İle Çözümü, Doktora Tezi, İstanbul 2008, s. 107-112

kurallara dayanmalı, herkes için aynı şekilde uygulanmalıdır. Oysa uzlaşma kurumunun uygulanışında belirtildiği üzere bu objektiflikten uzaklaştığı uygulamada görülmektedir. Bu vatandaşların hukuk devletine olan inançlarını büyük ölçüde zedelemektedir. Zira vergisel yükümlülüklerini yerine getirenlerle getirmeyenler arasında eşitsizliğin varlığı ortaya çıkmaktadır. Eşitsizliğe yol açmaması için takdir yetkisinin kaldırılması ve sağlıklı ilerlemeyi sağlaması gerekmektedir. Ayrıca uzlaşma komisyonlarının üyelerinin yargıç dokunulmazlığı gibi bir hukuki statüye sahip olmadıkları için etkiye ve talimata açık durumda bulunmaları belirtilen eleştiri ve kuşkuvarın yoğunlaşmasına neden olabilmektedir.

Tüm bu nedenlerin varlığı ve ilgili görüşlere rağmen kanun koyucu VUK' taki uzlaşmaya ilişkin hükümleri değiştirmemiştir. Zira bu durumun Anayasa' ya aykırılığı iddiasını taşıyanların iptal davasını açabilecekleri belirtilebilir.

• ***Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun kurulması ve bunun tarhiyat zamanasına etkisinin değerlendirilmesi hususu***⁵⁶

Vergi İnceleme raporlarının bir denetim süzgecinden geçmesi için kurallar getirilmesi gerekmektedir. Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile gelirler kontrolörleri ve bunların yardımcı veya stajyerleri tarafından hazırlanan raporlar, vergi dairesine gönderilmeden önce bu inceleme elemanlarının kendi grup veya kurullarında en az 10 yıllık 3 inceleme elemanından oluşan 'Rapor Değerlendirme Komisyonu' tarafından kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluk açısından değerlendirilecektir. Bu komisyon ile inceleme elemanı arasında bir görüş ayrılığı oluşursa, konu Ankara'da oluşacak 9 kişilik 'Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu' tarafından incelenecektir. Diğer inceleme elemanlarının, yani vergi denetmelerinin ve vergi dairesi müdürlerinin hazırladığı raporlar da Gelir İdaresi Başkanlığı' nca merkez ve taşra teşkilatında oluşturulacak 'rapor değerlendirme komisyonları' tarafından değerlendirilecektir. Bu komisyonların kararları kesin olacak ve inceleme elemanını bağlayacaktır. Bu komisyon ayrıca belirlenecek belli tutarı aşan raporları da doğrudan ve kendiliğinden inceleme yetkisine haiz olacaktır.

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının kurulması son derece yerinde olmakla birlikte, bu komisyonlarda geçen sürelerin inceleme süresine dahil olup olmadığı açık değildir. Eğer ileride bu komisyonların çalışma hızı, iş yoğunluğu dolayısıyla takdir komisyonlarının durumuna benzemesi halinde, bunun cezasını yine mükellefler gecikme faizi olarak ödemek zorunda kalacaktır. Üstelik bu komisyonlarda geçecek süre, özellikle zamanasını süresinin son günlerinde yazılmış raporlar için sıkıntı yaratabilecektir. Hele ki raporun, değerlendirme komisyonu 'merkezi komisyon' özelge komisyonu üçlemesini geçmesi gereken hallerde, bu durum daha da içinden çıkılmaz hal yaratacaktır.

⁵⁶ DOĞRUSÖZ A. Bumin, "Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen", Erişim Adresi: http://www.referansgazetesi.com/baber.aspx?HBR_KOD=143640&YZR_KOD=156, Erişim Tarihi: 21.10.2010

İnceleme elemanlarının raporlarını vergi dairesine tevdilerinden önce okuma komisyonundan geçireceğinden, bu komisyonlarda geçen sürenin inceleme süresinden sayılması gerekmektedir. Bir başka anlatımla, bu komisyonlarda geçen sürenin zamanaşımını durdurucu veya kesici herhangi bir işlevi olmayacaktır. Ancak yasada tam ve/veya kısmi inceleme için tanınan sürelerin, bu komisyonlarda geçecek süreleri de içerip içermediği, belirlenmemiştir. Bu belirleme doğal olarak içtihatlarla gerçekleşecektir.

Öte yandan bir önemli eksiklik de bu komisyonların görüş ve/veya raporlarının, inceleme raporu ile birlikte mükellefe tebliğinin yasada öngörülmemiş olmasıdır. Ancak yargı bunu mutlaka değerlendirecektir. Çünkü değerlendirme komisyonu raporlarının ve kararlarının mükelleflere tebliği yapılmaksızın gerçekleştirilen vergi ve ceza tarhiyatlarına karşı açılacak bütün açılan davalarda, tarhiyatın yapılamayacağı, çünkü dayanağı raporun 'Rapor Değerlendirme Komisyonundan' geçirilmediği, raporun bu komisyonlardan geçmesinin tarhiyatın dayanağı raporun hukuki geçerlilik koşullarından biri olduğu mutlaka ileri sürülecek ve mahkeme de bu hususu araştıracaktır. Bu konuda mahkemeye bazı araştırma yükümlülükleri getirmesinin yanı sıra hususun, anılan komisyonların raporlarının da gerekçeli olmasını zorunlu kılmaktadır.

• ***Vergi Barışı Kanunu'nun İdareye Verdiği Takdir Yetkisinin Mükellef Açısından Vergi İlkelerine Aykırılığı Hususu***

5811 sayılı Vergi Barışı Kanunu yürürlüğe girdiği zaman içermiş olduğu kuralların inceleme altında olan mükelleflere uygulanmaması çelişkilere ve adaletsizliğe neden olmaktadır. Zira devam eden birçok vergi incelemesini kapsam dışı bırakıp, yapılacak incelemeleri yararlandırma çelişkisi aynı zamanda eşitlik ve verginin genelliği ilkelerine de aykırılık teşkil etmektedir. İncelemenin yapılabilirliği açısından ise, yasa kuralları içerisinde hem yasadaki koşullarla bu yasadan yararlananlara inceleme yapılmayacağı ilke olarak ortaya konulurken, diğer yandan da inceleme yapılması halinde çıkan matrah farkının bu yasaya göre beyan edilen değerlerle karşılanabileceği ifade edilmektedir⁵⁷.

Yasadan yararlananlara incelemenin yapılıp yapılmayacağı hususunda çelişkilerin yer aldığı daha önce belirtilmişti. 5811 Sayılı Yasa'nın ilgili fıkraları kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin ilke olarak hiçbir surette vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılamayacaktır. Bir diğer anlatımla yasa, ilgililere vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı ilkesini getirmektedir. Diğer nedenlerle yasanın yürürlüğe giriş tarihinden sonra başlayan ve 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri olabileceğinden bahsederek bunun sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu yasa kapsamında beyan edilen tutarlar mahsup edilerek tarhiyat yapılacaktır denmektedir. Bu durumda, yasa ile vergi idaresine dilediği mükellefe diğer nedenlerle inceleme yapma, dilediğine de inceleme yapmama gibi bir takdir yetkisi tanınmış

⁵⁷ GÜNEŞ Gülsen, "Vergisel ve Anayasal Yönden Varlık Barışı", Mualla Öncel' e Armağan, Ankara 2010 s. 547, 548

olup, sübjektif bir uygulamanın yapılmasına izin vermektedir. Bu durum verginin genelliği, eşitliği ve adaletliği ilkelerinin ihlaline neden olabilecektir. Yapılan bu düzenlemenin verginin ilkelerine aykırılık teşkil etmeden düzeltilmesi gerekmektedir⁵⁸. Bu yüzden asıl yük daima idare üzerindedir. Makul vergi oranları ve sonrasında denetim ama her halükarda mükellef hakları ve hukuk. Bunlar da, eğer gerçekten uygulanabilirse, güven, adalet, eşitlik gibi kavramları beraberinde getirebilecektir. Bu bir tercih meselesidir. Vergi konusu rengârenk de olabilir, siyah beyaz da. Ancak siyah rengin ağırlıkta olmaması gerekir⁵⁹. Zira genel bir önerme olarak, vergi denetiminde rastgele, özensiz, haksızca ve hedef gösterici vergi denetimlerinden uzak kalınmasında, nüfusun tamamını kapsayan beyanname verme yolu benimsenmediği sürece uygulanması ile sorunların biteceği öngörülen veri havuzu sisteminin kullanılması durumu hukuken ve ekonomik olarak çok dikkate ihtiyaç duymaktadır⁶⁰. Benim düşünceme göre, bu sistem ile birçok sorun çözüme kavuşacaktır.

- ***Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilere faiz işlenmeden verilmesi hususu***⁶¹

VUK'un 112. maddesinde vergi mükellefleri için bazı yükümlülükler dolayısıyla vergi idaresi lehine bazı düzenlemeler getirilmiştir. Buna göre yasanın ilk iki fıkrasında özel

⁵⁸ GÜNEŞ (Gülsen), s. 548

⁵⁹ ÜZELTÜRK Hakan, "Verginin Rengi", Erişim Adresi:

http://www.bumindogrusesoz.com/artikel.php?artikel_id=281, Erişim Tarihi: 21.10.2010

⁶⁰ EROL Ahmet, "Vergi Denetiminde Hukuki Özen", Yaklaşım Dergisi, Şubat 2009, S. 194, s. 40;

Veri havuzu sistemi

Maliye bürokratlarının üzerinde çalıştığı havuz sistemi modeli ile Gelir İdaresi yeniden yapılandırılacak. İdarenin bünyesinde bulunan daire başkanları, vergi dairesi başkanları ve Gelir İdaresi başkan yardımcuları havuza alınacak. Havuza alınan üst düzey bürokratlar yeniden atanacak. Düzenleme kapsamında idarede görev yapan daire başkanlarının bazıları vergi dairesi başkanlığı veya başkan yardımcılığı gibi bir göreve atanabileceği gibi atamalarda daha önceki görevlerinin yanı sıra yeni birimlere de kaydırma yapılabilecek. 29 ildeki vergi dairesi başkanlarından biri farklı şehre atanabileceği gibi merkeze de çekilebilecek. Torba yasaya Plan Bütçe Komisyonu'nda eklenmesi planlanan madde üzerinde çalışmalar sürmektedir. Maliyede en çok tartışmanın, Gelir İdaresi başkan yardımcılıklarında ve üç büyük ilin vergi dairesi başkanlarında yaşanması bekleniyor. Halen idarede bir başkan yardımcılığı görevi boş bulunuyor. Öte yandan, bu sistem ile sürekli eleştirilen vergi inceleme ve denetimleri belirli bir standarda kavuşuyor. İnceleme ve denetim standardıyla sadece vergi incelemelerine ilişkin ilke ve kurallar değil, inceleme öncesi ve rapor yazımına dönük standartlar da ortaya konulacak. (Erişim Adresi: <http://www.memurrebber.com/21213/havuz-sistemi-geliyor-vergi-dairesi-baskanlari-koltugunu-kaybedebilir/>, Erişim Tarihi: 30.03.2011)

⁶¹ Aydın Bölge İdare Mahkemesi, E: 2008/486, K: 2008/1132, T: 27.11.2008 tarihli kararı ile Anayasa Mahkemesi'ne VUK m. 112 hükmünün Anayasa'ya aykırılığı ile açılan davanın savunmasından ve bu konuya ilişkin verdiği kararından alınmıştır; BAYAR İbrahim Nibat, "Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi", SÜHFD, Konya 2003, c. 11, S. 3-4, s. 309-317; ATAR Yavuz, Türk Anayasa Hukuku, Konya 2007, s. 293-331

ödeme zamanları düzenlenip, 3. fıkrada⁶² yasal vadelerinde tahsilat yapılan vergilerde 6183 Sayılı Yasada tespit edilen oranda gecikme faizi alınacağı 4. fıkrada⁶³ fazla veya yersiz olarak tahsil edilen ve vergi kanunları gereği iadesi gereken vergilere, mükellefin belge ve bilgi temininden sonraki üç ay içinde iade yapılmaması halinde üç aylık sürenin sonundan itibaren 6183 Sayılı Yasa uyarınca belirlenen tecil faizi oranında faiz ödeneceği, 5. fıkrada ise⁶⁴; ihtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararıyla iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere iade tarihinden itibaren 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yasaya göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi ödeneceği düzenlenmiş bulunmaktadır.

Ancak unutulmamalıdır ki gecikme faizinin hukuki niteliği saptanırken yapılması gereken; amaçsal yorumdur. Konuya bu açıdan bakıldığında gecikme faizinin bir ceza olmadığı görülmektedir. VUK m. 112'nin gerekçesinden de anlaşılacağı üzere gecikme faizinin temel amacı kamu alacağını enflasyona karşı korumaktır. Yasanın gerekçesinde, gecikme faizinin ikinci amacı olarak, devlet parasının haksız şekilde elde tutulması sebebiyle menfaat elde edilmesinin önlenmesi olarak saptanmıştır. Dolayısıyla gecikme faizini özel hukuktaki temerrüt faizi veya cezai şart ile karşılaştırmak yanlış olacaktır. Olayımızdaki durumda olması ve gecikme faizini öngörmesi hukuken geçerli kabul edilmeyecektir. Bu konuya anayasal bağlamda bakacak olursak, vergi idaresini enflasyona karşı koruyan yasa koyucu, mükellefi korumamaktadır. Bu konuya ilişkin

⁶² VUK m. 112/3

Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27' nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ibbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re' sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tabakkuk tarihine kadar; b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar; Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz. Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.

⁶³ VUK m. 112/4

(Ek : 22/7/1998 - 4369/2 md.) Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde bükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

⁶⁴ VUK m. 112/5

(Ek: 28/12/2001-4731/4 md.) İhtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dabilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.

olarak Anayasa Mahkemesi VUK m. 112 çerçevesinde verdiği bir kararında herhangi bir hukuka aykırılık saptamamıştır⁶⁵.

Bana göre, enflasyonist bir ortamda, uzun yargı sürecinin yarattığı maddi ve aynı zamanda manevi kaybın telafisinde Anayasa'ya aykırılık olabilecektir. Ancak, bu amaçla getirilen bir gecikme faizinin amacının gerçekten enflasyonun etkisini bertaraf etmek ise, aykırılığın bir ölçüde önüne geçilebilecektir. Bu amaç dışında gecikme faizi kullanılarak, bir mükellefiyet tesisi (ki somut olayın vahameti bu duruma örnektir) Anayasa'ya aykırılık oluşturabilecektir.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, idarelerin vergi alacaklarının geciken kısmı için vade tarihinden itibaren gecikme faizi (veya zammı) oranında faiz uygulanırken, vatandaştan haksız tahsil edilen vergilerin vergi kanunları uyarınca iadesinde ise "mükellefin belge ve bilgi temininden sonraki 3 ay içinde iade edilmemesi halinde 3 aydan sonraki süre için tecil faizi oranında faiz öngörmektedir." Bir nevi burada devlet alacağına hemen vade tarihiyle faiz başlatırken devletin borcu söz konusu olunca mükellefin belge, bilgi temininden sonraki 3. ay sonrasına faiz işletilmektedir. Ayrıca devlet alacağına gecikme zammı oranında faiz alınmakta iken devlet borcuna tecil faizi oranında faiz verilmektedir⁶⁶.

112. maddenin en önemli olan ve bu ihtilafın konusu olan handikapı ise; mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı sabit hale gelen ancak vatandaşın iyiniyetle ödediği verginin iadesi söz konusu olunca bunun için faiz öngörülmemesidir. Oysa mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı ortaya konulan ve tahsil edilen vergi de; haksız tahsil edilen vergi olup, aylar veya yıllar sonra iadesi sırasında enflasyonist ortamda faiz uygulanmaması mükellef yönünden ekonomik eksilme, idare yönünden ise, sebepsiz zenginleşme sonucunu doğurmaktadır. Yasa koyucunun devlet alacağının her tür geç tahsilinde, (yargı kararı sebebiyle geç tahsil edilse bil), vade gününden itibaren faiz işletirken, yargı kararı gereği iade etmek zorunda olduğu vergilere faiz öngörülmemesi, hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

Her ne kadar mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı ortaya konulan vergilerin, iadesinin zaten zorunlu olduğu, iade sırasında ekonomik kaybı karşılamak için genel hükümlere göre "hizmet kusurundan dolayı" faiz için ayrıca hüküm kurulabileceği, düşünülse de; öncelikle faiz talepleri, yargı yerlerince hemen 112. maddenin 4. fıkrasıyla irtibatlandırılmakta ve yasada bu yönde düzenleme olmadığı için talep de reddedilmektedir. İdarece, yasa gereği yapılan iadelerde ise, 3 aydan sonrası için faiz uygulanarak devlet alacağı ile borcuna farklı muamele yapılmaktadır.

⁶⁵ *Anayasa Mahkemesi, E. 1988/16, K. 1988/26, 27. 9. 1988 tarihli kararı (BAYAR, s. 312)*

⁶⁶ *19.11.2010 Tarihinde İtibaren Gecikme Zammı Oranları : (Aylık) % 1, 40 (2010/965 Sayılı BKK), (Yıllık): % 16, 80 21.10.2010 Tarihinde İtibaren Tecil Faizi Oranları : (Aylık) %1 (Seri: C Sıra No: 2 Tahsilat GT), (Yıllık): % 12*

İadesi gereken vergilerde faiz ödemesinin hiç düzenlenmemesi sebebiyle 112. maddenin 4. fıkrasında Anayasanın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesine uyarlık bulunmamaktadır⁶⁷.

Ayrıca, 112. maddenin 4. fıkrasında gerek, yasa gereği yapılan vergi iadelerine, mükelleflerin bilgi belge temininden sonraki 3. aydan sonrası için faiz uygulaması gerekse yargı kararı uyarınca iade edilen vergiler için hiç faiz öngörülmemesinde, aynı durumdaki devlet alacaklarına vade tarihinden geçerli faiz uygulaması öngörüldüğünden Anayasanın 10. maddesinde düzenlenen, kanun önünde eşitlik ilkesine uyarlık bulunmamaktadır⁶⁸.

Bunların dışında, gerek kişi gerek devlet yönünden, alacağının zamanında ödenmemesi halinde, ekonomik varlıkta enflasyon sebebiyle azalma olmakta, bir nevi mülkiyet hakkı zarara uğramakta ve bu zarar faizle telafi edilmektedir. Hal böyle olunca da; mükellefe aylar yıllar sonra iade edilen vergiye faiz işletilmemesi veya vade tarihinden sonraki dönemlerde işletilmesi kişi aleyhine mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurmaktadır. Bu sebeple de, 112. maddenin 4. fıkrasında; yasalar gereği vergilere, mükellefin belge, bilgi sunmasından sonraki 3. ay sonrasından itibaren faiz işletilmesi ve de yargı kararı gereği iade edilen vergilere faiz işletilmemesinin hiç düzenlenmemesinde Anayasanın 35. maddesine aykırılık teşkil etmektedir⁶⁹.

⁶⁷ AY m. 2

Cumhuriyetin nitelikleri

Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir.

⁶⁸ AY m. 10

Kanun önünde eşitlik

Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

(Ek fıkra: 7/5/2004-5170/1 md.) Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür.

(Ek cümle: 12/9/2010-5982/1 md.) Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

(Ek fıkra: 12/9/2010-5982/1 md.) Çocuklar, yaşlılar, özürllüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmelidirler.

⁶⁹ AY m. 35

Mülkiyet hakkı

Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.

Anayasa Mahkemesi de bunu dikkate alarak hükmün iptaline yakın zamanda karar vermiş bulunmaktadır⁷⁰. Önemli olan ise, bu hukuk boşluğunun nasıl doldurulacağıdır. Bu zamana kadar Anayasanın çeşitli maddelerine aykırılığı sürmüş olan bu hükmün yerine mükellefin haklarını zayi etmeyecek ve idare ile arasında eşitlik ilkesine riayet edecek bir hükmün getirilmesi gerekmektedir. Bir diğer önemli nokta ise, Anayasa Mahkemesi' nin bu kararı bir yıl sonra yürürlüğe girecektir. Bu bir sene içinde bu hükmün geçerliliği devam mı edecek yoksa bu hüküm bu kararla birlikte mülga mı olacak tartışmasıdır. Bu hükmün bir yıl sonra yürürlüğe girecek olmasının amacı ise, ortaya çıkacak kanun boşluğunun kamu düzenine aykırı olacağı gerekçesi ve bu boşluğun doldurulması için yasamaya süre verilmesi olarak algılanmaktadır. Ancak atlanan bir konu var ki, iptal edilen bu hüküm yasama tarafından da içi doldurulmadığı sürece iptal edilse dahi bu süre içinde uygulanmaya devam edecektir. Anayasaya aykırılığı saptanmış bir maddenin uygulanacak olması bazı sakıncaları doğuracak olup sosyolojik olarak da meşruluğunu yitirecektir. Bir başka konu da, Anayasaya aykırılığı tespit edilen maddenin geriye yürümeyecek olmasıdır. Bu durumlar uzun zamandır eleştiri konusu olmakla birlikte hukuki güvenilirlik ilkesi ve anayasal ilkelerin varlığı gerekçesiyle uygulamadan kaldırılamamaktadır. Benim önerim ise, bu bir yıllık süre içerisinde idarenin maddi ve manevi zararını hisseden mükellefin idari dava türlerinden olan tam yargı davası açmasıdır. Bununla birlikte bir hukukçu olarak "hukukun etrafını dolanmak" deyimine her ne kadar karşı çıksam da, bu gibi hadiselerin varlığı esnasında bu önerileri yapmaktayız. Ancak bir seçenek hak arama durumu bu somut olay için ve buna benzer birçok olay için geçerli olacağı kanısındayım.

⁷⁰ AYM, E: 2008/58, K: 2011/37, T: 10.02.2011 tarihli kararı

(Remi Gazete' de yayımlanmamış kararı)

"04.01.1961 günlü, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 112. maddesine 22.07.1998 günlü, 4369 Sayılı Kanun' un 2. maddesiyle eklenen (4) numaralı fıkranın Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE, 213 Sayılı Kanun' un 112. maddesine, 4369 Sayılı Kanun' un 2. maddesiyle eklenen (4) numaralı fıkranın iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa' nun 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun' un 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince İPTAL HÜKMÜNÜN, KARARIN RESMİ GAZETE' DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK BİR YIL SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE OYBİRLİĞİYLE, 10.02.2011 gününde karar verildi."

B Ö L Ü M

SONUÇ

3. SONUÇ

Vergilendirmede, vergi yasaları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi yasalarının hükümlerinin, konusundaki amaç ile hükümlerin ilgili yasanın yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutulmalı ve somut olaylara göre bu durum gözetilerek uygulanmalıdır. O yüzden vergisel anlamda mükellefi denetlemesi gereken vergi idarelerinin bu yetkilerini çok özenli, yerinde ve hukuki olarak yansız bir şekilde kullanması esastır. Vergi hukukunun denetimi yapılırken kullanılacak bilgi isteme, yoklama ve vergi incelemesi araçlarının amacına uygun ve zamanında yapılması ile etkin şekilde kullanılması, amacına hizmet etmesi babında önem arz etmektedir. Vergi ilkelerine uyulması durumunda denetimdeki tarhiyatın adaletli şekilde gerçekleşeceği söylenebilir. Her ne kadar bütün ilkelerin gerçekleşmesi uzak görünse de en temel ilke olarak yer alan adalet ilkesinin ‘vergi hukukunda’ gerçekleşmesi veya en yakın şekilde işletilmesi beklenebilecek bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışmamızda, vergi inceleme ve buna yönelik denetimin unsurları üzerinde durulmuştur. Denetim ve alt başlığı olan incelemede hukuksal dayanakların yer almasının nedeni olarak, yasaların kullanılması ve denetimin önemi belirtilmiştir. Zira günlük hayatımızda bu yasalara dayanılmadan yapılan hukuksuz uygulamalar veyahut yasada yer alan ancak yapılması hukuki güvenilirlik ilkesini zedeleyen bazı durumlar göz önüne serilmiştir. Vergi-idare-mükellef üçgeni içindeki olumsuz durumların ortaya çıkarılması ve buna yönelik çözüm yollarının araştırılması yol gösterici niteliktedir. Gerekli yerlerin veya ilgililerin buna riayet etmesi bu çalışmanın en önemli amaçlarından birisidir.

Vergilendirme ilkeleri bazında değerlendirecek olursak, mükellefe yüklenen ve bir ödev olarak Anayasamızda yer alan verginin, mükellefin haklarının zayıf edilmeden alınması ve buna yönelik uygulamaların yasalar çerçevesinde, yorum ve kıyastan uzak şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Burada güçlü bir taraf konumunda vergiyi alan sıfatında olan İdare ile güçsüz durumda olan ve vergiyi veren sıfatında olan mükellef vardır. Yasaların da bu durum çerçevesinde düzenlenmesi veya olası reforma tabi tutulması durumunda, bu sorunların ön planda ele alınması gerekmektedir. Uygulamada aksayan yön olarak çeşitli yazarlarca da belirtilen hususların, adalet ilkesini önemli ölçüde zedelediği ve buna bağlı olarak diğer ilkelerin de zarar gördüğü açıkça görülmektedir. Ancak verginin ruhu ile bağdaşan ve onu tamamlar nitelikte bulunan, ilkelerin uygulanması uğruna pek çok mücadeleler verilen bu ilkelerin her maddede gözetilmesi gerekmektedir.

Bu yüzden, denetimli tarhiyatın yapılması aşmasında veya işlemlerin takibi esnasında mükelleflerin haklarının dikkate alınması gerekmektedir. Adalet ilkesinin ve diğer ilkelerin zarar görmemesi, buna yönelik yasaların çıkarılması ve uygulamadaki hususların yoruma açık şekilde

yapılmaması gerekir. Zira vergi uygulamaları mevcut hukuki düzenlemelerle çeliştiği sürece, iyiniyetli yaklaşım ve çalışmaların bir faydası olmayacaktır. Bunun için hukukun ilk sırada olduğunun verginin her aşamasında anlatılması, benimsenmesi, benimsetilmesi ve uygulamaya geçirilmesi gerekmektedir. Konuyu sadece bir tarafın problemi olarak görmemek gerekir. İdarenin üzerindeki yük daima asıldır. Bununla yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin olduğundan bahisle, mükelleflerin haklarının zarar görmesi engellenmelidir. Denetim oranlarının % 3'ü dahi bulmadığı bir ülkede eşitlik ve adalet konusunda bahsedilecek çok şey vardır. Denetime maruz kalanlar ve sürekli denetim dışı tutulanlar aslında her şeyin özeti niteliğindedir. Tarhiyat uygulaması ve denetim oranının düşük seviyede olması hukuksuzluklara davet çıkarmaktadır. Yapılması gereken işlerden bir tanesi de denetim oranını yükselterek, denetimin ülkenin geneline yayılması ve bu surette incelenebilecek tüm kurumların incelenmesi esasına dayanan bir sistem geliştirilmesi, bu sistemin getirdiği düzen ile yürütülmesi şu aşamada vergilemede ilkelerin gerçekleştirilmesine en yakın düşüncedir. Özellikle denetimde bağımsız bir düzen kurulması gerekmektedir. Aynı zamanda bağımsız denetimde uluslararası işbirliği kurulmalıdır.

Vergi mükelleflerinin haklarını koruyacak bir sistem kurulmasına ve mükellef haklarıyla ilgili sorunların çözülmesine ihtiyaç vardır. Ancak evvela, bu sorunların ve gittikçe karmaşıklaşan yapının sabit bir platforma, işleyen ve basit bir sisteme kavuşturulması gerektiği de aşikârdır. İnsanların vergiye gönüllü uyumu gerçekleştiği takdirde denetim ikinci planda kalacak, mükellefin vergiye karşı sorumluluğunu gerçekleştirecektir. Zira bunun da temel eğitimle olacağı açıktır ve vergi haftası gibi etkinliklerle vergiye olan yaklaşımın farklılaştırılması gerekir. Vergi ödevi şeklinde Anayasamızda yer alan madde vergilemede en önemli kaynak olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun bir ödev şeklinde olmaması ve yükümlendiricilik özelliğini kaybetmeden isminin değiştirilmesi ile bunun başlangıç kabul edilmesi en önemli önerilerden birisi olacaktır. Bu konuda benim önerim ise; Vergilemede Adalet başlığı altında düzenleme yapılmasıdır. Zira adalet ilkesinin uygulanabilirliği bakımından en üst düzeydeki değişim ve gelişim Anayasadır. Bunun yansıması olarak da vergide gönüllü uyumun artacağı öngörülmüş olup teknik düzenlemelerle bunun desteklenmesi hem idarenin hem de mükellefin yararına olacaktır. Aynı zamanda inceleme, yoklama, arama ve üst başlığı olarak denetim mekanizmasının amacına uygun ve tam zamanında olması etkin şekilde işletilmesinin bir ön göstergesidir. Her ne kadar denetimdeki ve uygulamadaki duruma çok önemli bir katkısı olmayacak denilse de, verginin kaçırılması bu faktörlere dayanmaktadır. Vergi oranlarının yüksekliği de vergilendirme ilkelerine riayeti de zorlaştırılabilmektedir. Örneğin; cezaların yüksek olması ve vergilendirme oranlarının düşük olması denetimi yine ikinci planda bırakacak olup, devletin varlığını koruması ve cezaların da bu düzeyde yer alması denetimin esaslı unsurları bakımından kayda değer bir gerçektir.

Asıl olanın verginin ödenmesi, istina olanın cezalandırmak olduğu gerçeğinin mükelleflerce benimsenmesi, vergilendirme işlemlerinin bir başka boyutunu da oluşturmaktadır. Denetim elemanlarına verilen yetki unsurunda ise, yoruma açık düzenlemelerin varlığının azaltılması ve vergi yargısına düşen yükümlülüğün de istisnai olarak yer alması gerekir. Buna yönelik olarak, uzlaşma kurumunun daha etkin hale getirilmesi ve uyuşmazlıkların idari çerçevede çözüme kavuşturulması yargı üzerindeki yükü de azaltacak olup idareye olan güven konusunda gelişmelere yol açacaktır. Bunlar, vergilendirmede ileriye yönelik çalışmalar olarak öngörülebilir. Ancak her ne kadar mükellef üzerine kaçakçılık, kaçınma vs. vergiden kurtulma çaresine başvurmasını eleştiren yazılar ve nitelendirmeler bulunsa da bunlar yasadaki çarpıklıklar ve uygulamada denetime takdir yetkisinin aşılması gibi nedenlerin eklenmesi suretiyle oluşmaktadır. Çalışmamızda da denetimde değinildiği üzere, bu takdir yetkisinin sınırı belirlenmeli veyahut hiç takdir yetkisi verilememelidir. Yoruma açık ifadelerin yasada teknik boyutu belirten durumlarda kullanılması sakıncaları da beraberinde getirmektedir. İdarenin buna yönelik önlemler alması ve ileriye dönük planlar yapması ülkenin gelecekteki rolünü de belirleyici olacaktır. Sonuç olarak, daha önce de değinildiği üzere, bu sorunlara dikkat çekilmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılması bu çalışmanın en önemli amacıdır. Teknik yapıların yoruma açık veya aşırı takdir yetkisi verecek düzeyde olması başlıca sorunların temelini oluşturmaktadır.

TUŚCIAD 40