

## VERGİ İHTİLAFLARI

**İ. Sadi TINAZTEPE**

Avukat

Devlet İstatistik Enstitüsü ve resmî makamlar bu konuda bilgi ve rakam yayınlamadıkları için, gerek özel hukuk hükümleri ve gerekse kamu hukuku yönünden fertlerin birbirleri ve Devlet idaresi ile hangi konularda ve hangi kantitatif ölçülerde davalı oldukları kesin olarak bilinmemektedir. Ancak, münferit ve perakende bazı bilgi, müşahade ve yayınlarla Türkiye nüfusunun en az onda birinin mahkemelerde davası bulunduğu belirtilmektedir. Bu önemli ve düşündürücü durumun yanısıra hemen her çeşit davanın 2-3 ve bazan 5 ilâ 10 yıl sürmekte olması konunun toplumsal değerini ortaya koymaktadır.

Bu genel müşahadeyi takiben, Devlet idaresi ile fertler ve özel hukuk tüzel kişileri arasında mevcut vergi ihtilâfları konumuzu teşkil etmekte ve gittikçe önem kazanan bir sorun halini almaktadır. Gerçekten, bir yandan yıllık bütçe gelirleri 1973 de 57 milyar liraya ulaşmış ve bunlar arasında vergi gelirleri % 84,7 oranı ile 48,3 milyar liraya yükselmiştir<sup>1</sup>. Diğer yandan, vergi mükellefi adedi 1971 yılında, 534 bini yıllık beyannameli gelir vergisi mükellefi olmak üzere, 893 bine yükselmiştir<sup>2</sup>. Buna Emlâk Alım, Veraset ve Intikal vergileri gibi mükellefiyetler dahil değildir. Hemen ilâve etmek gerekir ki, 1972 malî yılından itibaren uygulanmağa başlanan beyan esasına müstenit Emlâk Vergisi ile yalnız bu vergide mükellef adedinin 5 milyonu aşacağı hesaplanmaktadır. Bu demek-

1 1973 yılı Bütçe Kanunu, B cetveli.

2 Devlet Gelirleri Bülteni, sayı 27, sahife 112.

tir ki hemen her ailede en az bir vergi mükellefi bulunacak ve vergi ihtilâfları kamu maliyesi için olduğu kadar fertler için de daha yaygın bir sorun halini alacaktır. Vergi kanunlarının sık sık değişikliğe tabi tutulması ve halen muhtelif kanunlarla 30 çeşit vergi alınmakta olması<sup>3</sup> da konuyu her yönü ile incelenecek hale getirmektedir.

Vergi ihtilâfının ne olduğu ve ne suretle çıktığı belirtildikten sonra ihtilâfların kapsamı, vergi davalarının safhaları, bu safhaların analizi ile mevcut aksaklıkların neler olduğu ve nihayet bu konuda ne türlü bir yeniden düzenlemeye gidilmesi gerektiği konusundaki görüşler ortaya konulacaktır.

### I — VERGİ İHTİLAFI NEDİR?

T.C. Anayasasının 61 inci maddesi icabı “herkez, kamu giderlerini karışlamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”. Şu halde, malî literatürdeki klâsik tarifi ile vergi, kanunla tesbit edilmiş ölçüleri içinde Devlet otoritesi tarafından fertlerden, rızasına bakılmaksızın alınan, tahsil olunan bir nakittir.

Bu tarif çerçevesinde vergi ihtilâfı, verginin tesbitindeki kanunî ölçülerin idare ile mükellefler arasında anlaşmazlık konusu teşkil etmesidir. Diğer bir deyimle, vergilendirmede veya vergiye müteallik hesaplarda yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi, alınması veya verilmesi vergi ihtilâfının çıkmasına müncer olmaktadır.

#### A — Vergileme ihtilâfları :

1 — Mükellefiyet yönünden : Açık olarak vergiye tabi olmayan veya muaf bulunan kimselerden vergi alınması — vergiye tabi bulunan kimselerin mükellefiyetten kaçınması.

2 — Mükellefin şahsı yönünden : Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması.

3 1973 yılı Bütçe Kanunu, B ve C cetvelleri.

6 — Vergi mevzuu yönünden : Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi alınmak istenmesi — Vergiye tabi bu değerler ve işlemlerin vergi dışında tutulmağa çalışılması.

4 — Süre ve dönem yönünden : Gerek idare ve gerekse mükellef bakımından vergiyle ilgili dönem veya sürenin eksik veya fazla hesaplanması veya gösterilmesi.

#### **B — Hesaplama ihtilâfları :**

1 — Matrah yönünden : Vergileme ile ilgili defter ve kayıtlar ile vesikalarda, beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların, hesaplamaların ve indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması.

2 — Vergi miktarı yönünden : Vergi nisbet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yanlış yapılmış olması ve muhtelif vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması.

3 — Mükerrerlik yönünden : Aynı vergi kanunun uygulanmasında belli bir vergileme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması.

4 — Değer yönünden : Vergiye tabi değerlerin gerçek kıymetinden eksik veya fazla gösterilmesi veya taktir edilmesi<sup>4</sup>.

Vergi ihtilâfını bu suretle, maliye idaresi ile fertler arasında verginin alınması ve verilmesinde çıkan anlaşmazlıklar olarak tanımlandıktan sonra hangi vergilerde ihtilâf çıkabileceğini incelemek icabeder. Filhakika, bazı vergilerle ihtilâf çıkması mümkün bulunmamaktadır. Önce vergi sistemimizde yer alan vergileri, 1973 bütçe kanunu esaslarına göre sıralayalım:

#### **I — Gelir üzerinden alınan vergiler :**

- 1 — Gelir vergisi
- 2 — Kurumlar vergisi

<sup>4</sup> Prensipler yönünden Vergi Usul Kanunu, madde 117-118.

- 3 — Gayrimenkul Değer Artış vergisi
- 4 — Malî Denge vergisi

II — *Servet üzerinden alınan vergiler :*

- 5 — Emlâk vergisi
- 6 — Motorlu Kara Taşıtları vergisi
- 7 — Veraset ve İntikal vergisi
- 8 — Emlâk Alım vergisi
- 9 — Taşıtların Alım vergisi

III — *Uretim üzerinden alınan vergiler :*

- 10 — Dahilde alınan İstihsal vergisi
- 11 — Akaryakıt İstihsal vergisi
- 12 — Tekel maddelerinden alınan İstihsal vergisi
- 13 — Bina İnşaat vergisi

IV — *Harcamalar üzerinden alınan vergiler :*

- 14 — İşletme vergisi
- 15 — Dış Seyahat Harcamaları vergisi
- 16 — Spor-Toto vergisi
- 17 — Şeker İstihlak vergisi

V — *Hizmetler üzerinden alınan vergiler ve harçlar :*

- 18 — Banka ve Sigorta muameleleri vergisi
- 19 — PTT hizmetleri vergisi
- 20 — Nakliyat vergisi
- 21 — Damga vergisi
- 22-26 — Tapu, Mahkeme, Noter, Pasaport, Trafik harçları ve diğer harçlar

VI — *İthalât üzerinden alınan vergi ve resimler :*

- 27 — Gümrük vergisi ve akaryakıt gümrük vergisi
- 28 — İthalde alınan İstihsal vergisi ve akaryakıt ith. ist.V.
- 29 — İthalât Damga resmi
- 30 — Rıhtım resmi

Vergilerin Bütçe Kanunu B cetvelindeki bu sıralamasından görüleceği gibi, bir kısım vergiler vasitasız vergi karakterleriyle, bazıları beyan esasına müstenit bulunmaları ile, diğer bir kısmı hesaplamayı yapan idare veya mükelleflerin hata yapabilmeleri ile vergi ihtilâfı konusu olma imkânını bünyelerinde taşımaktadırlar. Ancak çok ender bazı vergiler (Tekel maddelerinden alınan istihlal vergisi, Spor-Toto vergisi, Şeker İstihlâk vergisi .vb.) ya tahakkuk tahsiline bağlı vergiler olması nedeniyle ya da muayyen veya maktu bir tarife ile resmî danieler veya vergi sorumluları tarafından alınmaları karakterleriyle vergi ihtilâfı yaratmamaktadırlar.

## II — VERGİ İHTİLÂFININ DOĞUŞU

Vergi ihtilâfında taraflardan biri Devlet idaresi (Maliye Bakanlığı, Gümrük ve Tekel Bakanlığı, belediyeler, özel idareler..) diğeri ise verginin mükellefi veya sorumlusudur. Konumuzun ağırlığını maliye vergi daireleri ile mükellefler arasındaki vergi ihtilâfları teşkil ettiğine göre idare deyimini “vergi dairesi” diğeri de “mükellef” olarak ifade edeceğimizi belirtmek gerekir.

Hukuk prensiplerine göre, her davada olduğu gibi, vergi ihtilâflarında da davacı ve davalı mevcuttur (vergi hukukunda davaya müdahale — müdahil müessesesi yoktur). Şu halde taraflar, alacaklı amme idaresi veya alacaklı olduğu iddiasında bulunan amme idaresi ile borçlu mükellef veya borçlu yahut mükellef olmadığı iddiasındaki gerçek veya tüzel kişidir. Tararlardan her ikisinin hangi hallerde davacı veya davalı olabileceği ayrı ayrı incelenmelidir:

### A — Vergi Dairesinin davacı olması :

Vergi dairesi, taktir, tahrir ve tadilât komisyonları tarafından tahmin ve takdir olunan matrahlara itiraz edebilir (V.U.K. madde 377). Ayrıca, götürü matrahlar hakkındaki taktir komisyonu kararı kendilerine verilen belediyeler, ticaret ve sanayi odaları ve meslek teşekkülleri ve vergi daireleri 15 gün içinde itiraz komisyonlarına başvurabilirler (V.U.K. madde 41).

Hemen belirtmemiz gerekir ki, vergi dairesinin vergi ihtilâfında davacı sıfatını taşıyacağı bu haller ihtilâfın başlangıç safhası

itibariyledir. Mükellef tarafından vergi ihtilâfının başlatıldığı ve idarenin davalı sıfatını taşıdığı ihtilâflarda dahi, yargı mercii kararı aleyhine olduğu taktirde, vergi dairesi itiraz komisyonu kararını temyiz ettiği gibi Vergiler Temyiz Komisyonundan çıkan karar aleyhine Danıştayda iptal davası açarak davacı sıfatını kazanabilir (V.U.K. madde 406). Yine bazı hallerde itiraz komisyonları kararları aleyhine Danıştayda dava ikamesi mümkün bulunmaktadır<sup>5</sup>.

Bu suretle görülmektedir ki, vergi dairesinin davacı sıfatını alması ve vergi ihtilâfını başlatması taktir komisyonlarınca taktir olunan matrah'a karşı yargı mercilerine başvurması suretiyle olmaktadır. Uygulamada bu konu büyük ölçüde Veraset ve İntikal vergisi işlemlerinde görülmektedir.

#### **B — Vergi mükellefinin davacı olması :**

Tahmin edileceği gibi, vergi ihtilâfları çok daha büyük nisbette, mükellefin itiraz komisyonlarına başvurması ile başlamaktadır. Burada, muhtelif hususları birbirinden ayırarak incelemek gerekmektedir; birinci halde mükellef, idare tarafından herhangi bir matrah farkı iddiası veya buna dayandırılan bir tarhiyat öne sürülmediği halde vergi ihtilâfı ihdas etmekte, diğerinde ise idare re'sen mükellef hakkında tarhiyata girişmektedir. Hemen belirtmek icabeder ki, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler tarh dilen vergilere ve kesilen cezalara itiraz edebilirler (V.U.K. md. 377). Şu halde biraz sonra muhtelif şekillere ayracağımız vergi ihtilâflarının hangi türü olursa olsun bir vergi tarhedilmiş veya bir ceza kesilmiş olması, diğer bir deyimle ortada bir "vergi veya ceza ihbarnamesi" bulunması gerekmektedir.

Vergi ihtilâfının çıkışı şu hal ve safhaları kapsamaktadır :

#### **1 — Mükellefin vergi ihtilâfı ihdas etmesi :**

Vergi hukukumuzda açıkca bir kanun maddesine dayanmakla beraber 20 yıllık uygulamanın ve içtihatların yarattığı bir

<sup>5</sup> Vergi Usul Kanunu, madde 41; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında anun, madde 15 ve 58; 521 sayılı Danıştay Kanunu, madde 63 ve devamı.

yol beyana dayanan vergilerde mükellefin bir matrahı "kayd-ı htirazî ile beyan etmesi" ve bilâhare itiraz yoluna gitmesidir.

Genellikle Gelir, Kurumlar ve Gider vergilerinde bahsekonu olan, 1971 den bu yana İşletme vergisinde de uygulama alanı bulan bu usulde, vergi mükellefi, matraha alınmaması görüş ve kanaatinde bulunduğu bir gelir kalemini veya vergi mevzuuna girmediği iddiasında olduğu bir değeri veya bir faaliyet gelirini, bu hususu beyannamesinde belirterek beyan etmekte, vergi dairesince buna rağmen tarhiyat yapılması halinde itiraz komisyonuna başvurmaktadır.

Mükellefiyetin kapsamı mevzuunda vergi hukukumuzun önemli bir karar ve içtihat elde etme yolu olan kayd-ı htirazî ile beyan ve itiraz, vergi ihtilâfı aleyhinde sonuçlandığı ahvalde dahi mükellefi kaçakçılık cezasından korumaktadır (V.U.K. md. 344/1). Tersine bazı uygulamalara rağmen bu ahvalde mükellefe kusur cezası da kesilemeyeceği kanaatindeyiz (V.U.K. md. 341).

Bu suretle, vergi ihtilâfının mükellef tarafından başlatıldığı iki halin ilki, vergi dairesince bir matrah farkı iddiası olmaksızın mükellefin bir beyanla ve tarhiyatı takben dava ikame etmesidir.

## 2 — *Mükellefin Idarenin tasarrufuna karşı vergi ihtilâfı yoluna gitmesi :*

Vergi davaları genellikle, vergi dairesi tarafından ikmalen veya re'sen tarholunan vergilere ve kesilen cezalara karşı mükellef tarafından itiraz edilmesi ile başlamaktadır. Konumuzun asıl ağırlığını teşkil eden bu safhada, kendisine ikmalen veya re'sen tarholunan vergi ve kesilen ceza ihbarnamesi tebliğ olunan mükellefin başvuracağı yollar bakımından şu alternatifleri açıklamak gerekmektedir:

### a — *Mükellefin tarhiyatı kısmen veya tamamen kabul etmesi.*

Tarhiyata muhatap olan mükellef, davacı sıfatı ile bir vergi ihtilâfı başlatmayı istemiyorsa veya hiç değilse bu son safhadan evvel diğer yollara başvurmak isteginde ise şu hükümlerden yararlanabilmektedir:

aa) Kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezalarında indirme.

Kendisine cezalı vergi tarholunan mükellef, vergi aslı ile indirimden arta kalan cezayı vadesinde veya teminat göstererek bundan sonraki üç ay içinde öderse kaçakçılık cezası ve kusur cezasının ilk defasında üçte ikisi, sonradan kesilenlerin üçte biri, usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilmektedir (V.U.K. md. 376).

bb) Uzlaşma.

Re'sen ve ikmalen tarholunan vergilerle kesilen cezalarda vergi hatası, yanılma, kanun hükümlerini tam anlamıyla bilememe, bu konuda yargı mercii görüşlerinin değişmiş olması gibi haller mevcutsa mükellef 1 aylık itiraz süresi içinde, Uzlaşma Komisyonlarına başvurabilir (V.U.K. md. ek 1). Uzlaşma vaki olursa mükellef bilâhare hiçbir yargı merciine müracaat edemez. Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, 15 günden az olmamak kaydıyla itiraz süresi işlemeğe başlar. Mükellef daha evvel itiraz etmiş ve Komisyonca karar verilmeden önce uzlaşma talebinde bulunmuşsa, uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde itiraz incelemesi devam eder (madde ek 7).

cc) Düzeltme talebi.

Kendisine vergi ve ceza tarholunan mükellef, tarhiyatta hata bulunduğu mütalâası ile vergi dairesine müracaat ederek düzeltme talebedebilir (V.U.K. md. 119/5). İtiraz süresi içinde düzeltme talebinde bulunan mükellefin bu talebi reddolunursa müracaat itiraz dilekçesi yerine geçer ve mükellef süresinde itiraz etmiş sayılır (V.U.K. md. 123). Bu süreden sonra yapıp reddolunan düzeltme taleplerine karşı şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurmak mümkün olup bunun da reddi halinde Danıştayda dava ikamesi yolu açıktır.

b -- Mükellefin tarhiyatı reddetmekte olması, kabul etmemesi:

Vergi dairesince tarholunan vergi ve salınan cezayı vergi kanunlarına, diğer mevzuata ve uygulamaya aykırı bulan mükelleflerin bu sebeplerle veya kendilerinin düşünülüp tayin edilecek diğer bazı sebeplerle itiraz etmesi mümkün ve bu kanun yolu bütün mükelleflere açıktır. Daha ilerde değineceğimiz vergi ihtilâflarının

gereğinden fazla artmakta olması vakıasının bazı sebeplerini bu safhada da görmek mümkündür. Şöyle ki; mükellefin haklı olduğu ahvalde dahi düzeltme talepleri vergi dairelerince müsbet karşılanmamakta, yargı mercilerinin karar vermesi tercih olunarak talep reddedilmektedir. Vergi ihtilâfından evvelki bu alternatif mükellefler için fiilen sonuç verememektedir.

İkinci yol, uzlaşma da hemen hiç işlememekte, uzlaşma komisyonları vergi aslına dokunmaksızın sadece cezayı, indirimden biraz daha aşağı seviyeye, üçte iki indirimin biraz altına indirmektedirler. Uzlaşma talepleri büyük ölçüde itiraz komisyonlarına başvurma ile sonuçlanmaktadır.

Nihayet, diğer yol olan indirim, otomatik işleyen pratik bir yol ise de, Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi icabı 10 bin lirası geçen matrah farklarının kasit aranmaksızın kaçakçılık cezası kesilme sebebi sayılması ve verginin üç katı olan cezanın ağırlığı, mükellefleri, diğer bazı sebeplerin de tesiri ile ve genellikle itiraza sevketmektedir. Vergi ve ceza miktarının düşük olduğu hallerde veya kusur cezası kesilen vergilerde, uzun yıllar sürececek bir vergi ihtilâfını bertaraf etmek isteyen mükellefler indirimden istifade ile vergi aslını ve cezanın bir kısmını ödemek suretiyle vergi ihtilâfı yoluna gitmemektedirler.

### III — VERGİ İHTİLÂFININ MAHİYETİ

Vergi dairesinin taktir komisyonu aleyhine yargı mercilerine müracaatı halleri dışında, vergi ihtilâfının, genel anlamı ile mükellefin itiraz komisyonlarına başvurması ile başladığını görmüş bulunuyoruz. Burada, sırası ile şu farklı durumları birbirinden ayırarak belirtmek gerekmektedir:

#### 1 — *Mükellefin kayd-ı ihtirazî beyan ettiği matrahtan doğma vergiye itirazı.*

İdare tarafından bir matrah farkı yaratılması ve ceza uygulanması mevzuubahs olmadığı cihetle, bu tür itirazlarda, aşağıda bahsolunacak yan tedbir ve bunlara itirazlar mevcut olmaksızın, genel-

likle vergileme ile ilgili hukukî anlayış ihtilâf konusu yapılmaktadır.

2 — *Mükellefin re'sen veya ikmalen vaki tarhiyat ve salınan cezalara itirazı.*

Vergi ihtilâflarının asıl ağırlığını teşkil eden bu itirazlarda, mükellefin yargı mercilerine başvurması bir yandan vergi aslı diğer yandan da aynı dava dilekçesi ile (V.U.K. md. 381) vergi cezasına itirazı kapsamaktadır. Kaçakçılık veya kusur cezası kesilmesini gerektiren haller vergi ziyana dayandırıldığı, vergi ziyai da mükellefin vergileme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlandığı için (V.U.K. md. 341) ikmalen veya re'sen tarhiyatlar vergi cezasını da ihtiva etmektedir.

Ancak, vergi hukukumuzda, mükelleflerin değerlendirme yönünden hataya düşebilecekleri haklı görüşünden hareketle, Veraset ve İntikâl, Emlâk Alım, Emlâk vergilerinde mükelleflerin, beyan ettikleri değerler ile idarenin taktir yoluyla tesbit edeceği değerler arasındaki % 25 ve % 50 nisbete kadar farklarda ceza uygulanmamaktadır.

Re'sen veya ikmalen vergi ve ceza tarholunması, şu hallerde vaki olmaktadır.

a — Beyana dayanan ana vergilerde mükellef defter ve kayıtlarının inceleme elemanları tarafından tetkiki sonucu düzenlenen raporlarda belirtilen matrah farkları dolayısı ile tarhiyat yapılması. Maddî delillere veya kanunî ölçülere dayanılarak miktarı tesbit olunan bir matrah üzerinden ikmalen, miktarı bu suretle tesbit edilemeyen hallerde taktir komisyonları tarafından taktir edilecek matrahlar üzerinden re'sen tarhiyat yapılmakta (V.U.K. md. 29-30) ve ceza salınmaktadır.

b — Matrah farkının mükellef tarh dosyası üzerinden tesbiti halinde, vergi dairesince kusur cezalılı ikmalen vergi tarholunmaktadır.

c — Beyan olunan değer üzerinden alınan vergilerde (Emlâk, Veraset ve İntikâl, Emlâk Alım ..vb.) mükelleflerce beyan olunan

değerin idare tarafından düşük görülmesi ve taktir komisyonlarına sevk suretiyle re'sen taktir olunan matrahlar üzerinden tarhiyat icrası halinde, mükellefin kasten vergi ziyana sebebiyet verdiği tesbiti hali hariç (198 sayılı Emlâk Alım V.K. md. 13), mükellefler adına, vergi nevine göre % 25 veya % 50 nisbetini aşan fark için ceza uygulanan, ikmalen tarhiyat yapılmaktadır.

Bütün bu hallerde, T.C. Anayasasının açık hükmü ve Vergi Usul Kanunu prensipleri dairesinde mükellefin malî yargı merciine, itiraz komisyonlarına başvurma hakkı doğmaktadır. Vergi ihtilâflarının asıl ağırlığını ve konumuzu da bu tür vergi ihtilâfları teşkil etmektedir.

İtiraz dilekçesinin ilgili Komisyonlara tevdi ile başlayan ve muhtelif safhalarını inceleyeceğimiz asıl vergi ihtilâfının yanısıra yine vergi mercilerine intikal eden diğer itiraz ve dava nevilerini burada belirtmek gerekir:

#### 1 — *İhtiyatî hacze itiraz:*

Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkındaki kanun hükümleri icabı, başkaca bazı sebepler yanında, mükellef adına kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmakta ise âmme alacağını karşılayacak miktarda ihtiyatî haciz tatbik ve mükellefe tebliğ olunur<sup>6</sup>.

Mükellefler uygulanan bu hacze yetkili itiraz komisyonu nezdinde itiraz edebilir. Komisyonların bu konudaki kararları kesin-dir. Dolayısıyla bu karar aleyhine Vergiler Temyiz Komisyonuna başvurulamaz. Ancak Anayasa ve Danıştay Kanunu hükümleri dairesinde, Danıştayda iptal davası ikamesi mümkündür.

#### 2 — *Ödeme emrine itiraz :*

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı takdirde tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi itiraz komisyonuna itirazda bulunabilir<sup>7</sup>. Komisyonların bu konudaki kararları da kesindir ve ancak Danıştayda dava konusu yapılabilir.

6 6183 sayılı Kanun madde 9, 13.

7 6183 sayılı Kanun madde 58.

### 3 — Ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar.

Vergi mükelleflerinin davalı olarak vergileme işlemleri sebebiyle muhatap olacakları ihtilâf nev'ini de burada zikretmek mümkündür. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, beyanname verilmiş olsun veya olmasın, çift defter kullanmak, sahte vesikalar kullanmak, defter ve vesikalar üzerinde tahrifat yapmak veya gizlemek hasılatın bir kısmını defterlere intikal ettirmemek suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi "hileli vergi suçu sayılmıştır. Bu fiilleri verginin tarhı için belli süre gelmeden ortaya çıkarılanlar veya talebe rağmen servet beyanında bulunmayanlar da "hileli vergi suçuna teşebbüs" suçu işlemiş addolunmaktadır. İlkinde 3 aydan 3 yıla, teşebbüste 1 aydan 1 yıla kadar hapis ve aynı müddet ile ticarî ve meslekî faaliyetten men cezasını müstelzim bu suçlardan dolayı vergi mükellefi aleyhine C. Savcılığınca kamu davası açılmakta ve Asliye Ceza Mahkemelerinde yargılama yapılmaktadır<sup>8</sup>.

Bu suretle, vergi ihtilâflarında en ziyade görülen halin, mükelleflerin kendi adlarına tarholunan vergiler ve kesilen cezalar karşısında vergi itiraz komisyonlarına başvurmak suretiyle vergi ihtilâfını başlatması olduğu belirtilmiş olmaktadır.

## IV — VERGİ İHTİLÂFININ SAFHALARI

Vergi ihtilâfları üç dereceli bir yargılama safhasından geçmektedir<sup>9</sup>. Bunlar sırası ile Vergiler İtiraz Komisyonları, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay'dır.

### A — Vergi itiraz komisyonları :

#### 1 — Komisyonların kuruluşu :

Vergi itirazlarını inceleyen komisyonlar müvazzaf ve gayri müvazzaf komisyonlar olarak iki çeşittir.

8 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 357-360.

9 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 5655 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilât Kanunu ve değişiklikleri, 521 sayılı Danıştay Kanunu.

a) Muvazzaf komisyonlar bir başkan ve iki üye ile yeteri kadar raportörden kuruludur<sup>10</sup>. Devamlı bir surette çalışan bu tür komisyonlar 3 ü İstanbulda, 2 si İzmirde, 1 er tanesi Ankara, Bursa, Adana, Diyarbakır ve Samsunda olmak üzere 10 tanedir. Ayrıca İstanbul ve Ankarada Bina ve Arazi Vergileri muvazzaf itiraz komisyonları mevcuttur<sup>11</sup>. Bu kuruluşun, gelişen iş hacmi karşısında yetersizliğine aşağıda değinilecektir.

b) Gayrimuvazzaf itiraz komisyonları illerde ve ilçelerde vali veya kaymakamın başkanlığı altında en büyük dereceli maliye memuru ile ticaret odası ve belediyelerce seçilen birer üyeden kuruludur. 4 kişiden teşekkül eden bu tür komisyonlar belli zamanlarda toplanarak vergi itirazlarını incelerler<sup>12</sup>.

## 2 — İtirazların yapılması:

Mükellefler tarafından yapılan vergi itirazları kendilerine tarih ve tebliğ olunan vergi ve cezalara karşı, 1 aylık kanunî süresi için de yetkili itiraz komisyonuna tevdi edilir.

Vergi itirazları yazılı şekle tabidir, sözlü olarak itiraz yapılmaz. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu itiraz dilekçelerinin şeklini tesbit etmiş olup (madde 381) kanundaki bu hükümlere uygun bulunmayan vergi itirazları yargı mercilerince incelenemez.

İki nüsha halinde itiraz dilekçesini tevdi eden mükellef, vergi davasını ikame ettiği bu müracaatında komisyona davet edilerek dinlenilmesini ve defter ve vesikaları üzerinde veya değer konulacak menkul veya gayrimenkul yönünden incelemenin derinleştirilmesini, birlikişi incelemesinin yapılmasını talebedebilir<sup>13</sup>.

Burada vergi hukuku bakımından bilhassa dikkat edilmesi gereken husus, vergi davası ikame edenin ilk itiraz dilekçesi ve aynı sürede vereceği ek dilekçelerde dermeyan etmediği iddiaların İtiraz Komisyonlarınca re'sen nazara alınmayacağı ve mükelleflerin bilâha-

10 5655 sayılı Kanun madde 15.

11 Gelir Vergisi genel tebliği, serî no. 86.

12 5655 sayılı Kanun madde 15.

13 Vergi Usul Kanunu madde 384 ve 385.

re bu iddiaları diğer yargı mercilerinde dermeyan edemeyecekleridir<sup>14</sup>.

### 3 — *İtirazların incelenmesi :*

İki nüsha halinde tevdi edilen itiraz dilekçelerinden bir nüshasının karşı tarafa tebliğ olunması ile birlikte verga dairesindeki mükellef tarh dosyası itiraz komisyonuna gönderilir. Komisyon, taraflardan birinin istemesi veya kendi göreceği lüzum üzerine incelemeyi derinleştirerek evrak veya değer üzerinde bilirkişi marifetiyle yapacağı tetkik dışında hadiseyi dosya üzerinde ve ibraz edilen delillere bağlı kalarak inceler. (Zamanaşımı ile vergi hataları müstesnadır).

Taraflardan biri istediği veya komisyonca lüzum görüldüğü takdirde taraflar davet olunarak dinlenir. Burada hemen belirtmek gerekir ki, Vergi Usul kanununun bu hükmü sadece vergi mükellefinin dinlenilmeyi talep etmesi halinde işlemektedir. Zira, vergi dairesi hiçbir surette itiraz komisyonlarına giderek davayı savunacak elemanlara sahip bulunmadıkları gibi komisyonların re'sen tarafları davet ettiği de hemen hiç görülmemiştir.

Ancak, mükellefin dinlenilme talebinde davet edilerek dinlenilmesi kanunun âmir hükmü olup komisyonca buna riayet edilmemesi kararın Vergiler Temyiz Komisyonunca bozulmasını gerektirir:

### 4 — *İtiraz komisyonlarının kararları :*

Usulüne uygun bulunmayan itirazların iadesi dışında, incelemenin derinleştirilmesi ve dinlenilme talepleri varsa bunlara da uyarak tarh dosyası üzerinden vergi ihtilâfını tetkik eden itiraz komisyonları, raportörün mütalâasını da inceledikten sonra itirazı karara bağlar. İtiraz komisyonlarının kararları üç şekilde tezahür eder:

#### a) *Tastik kararı :*

Komisyon, inceleme sonunda vergi ve ceza yönünden mükellef itirazını kabule şâyan bulmazsa tarhiyatta hiçbir değişiklik yapı-

14 Vergi Usul Kanunu madde 386.

maması sonucunu verecek bir karara bağlar; bu taktirde "tastik kararı" verilmiş olmaktadır.

b) Tadil kararı :

Mükellef veya vergi dairesi iddialarının kısmen kabulü halinde itiraz komisyonu taktir komisyonunça mukadder matrahı artırır veya tarholunan vergi veya cezada değişiklik yaparak tarhiyatı "tadilen tastik" eder. Mükellef tarafından ihdas edilen vergi ihtilâflarında, tadilen tastik kararı, matrah ve vergi miktarlarında indirmeyi, vergi aslının aynen muhafazası ile cezanın kusura tahvilini veya diğer neticeleri ihtiva eder.

c) Terkin kararı :

İtiraz komisyonu, incelediği vergi ihtilâfında mükellef itirazlarını kanun hükümleri, deliller ve karara müessir diğer unsurlar yönünden vârit bulursa vergi ve cezanın terkinine karar verir.

5 — *İtirazın tahsilâta tesiri :*

İtiraz, tarh edilen verginin ihtilâflı kısmının tahsilini durdurur (V.U.K. md. 389). Bu bakımdan itiraz edilen vergilerde vergi dairesi komisyon kararına kadar, henüz tahakkuk etmemiş bulunan vergi için başkaca bir işlem yapmadan beklemek durumundadır. Ancak, yukarda zikrolunan ihtiyatî tahakkuk ve ihtiyatî haciz tedbirleri mevcuttur.

**B — Vergiler Temyiz Komisyonu :**

İtiraz komisyonlarının kararları, tastik, tadilen tastik veya terkin kararı olarak davacı veya davalının, yani vergi dairesi veya mükellefin lehinedir. İlk derece mahkemesi vasfındaki itiraz komisyonlarının kararları üzerine tarafların hareket tarzları şöyle olacaktır:

a — Vergi ve ceza tadilen tastik edilmiş veya terkin edilmişse vergi dairesi kararı behemahal temyiz eder. Mükellef ise, karar terkin ise temyiz etmeyecek, fakat tadilen tastik halinde kabul etmek veya temyiz etmek konusunda bir karar verecek, tamamen tastik kararını ise temyiz edecektir. Binnetice, itiraz komisyonları

nın kararları, hangi şekli ile olursa olsun ikinci derece yargı merciine, Vergiler Temyiz Komisyonuna gidecektir.

b — Vergi Usul Kanunu bazı kararların temyiz edilemeyeceğini belirtmişse de (Madde 392), miktarların günümüzde çok küçük rakamlar halinde gelmiş olması ve cezalara şamil olmaması dolayısı ile baraj olma vasfını fiilen kaybetmiştir.

c — İtiraz tahsilâtı durdurduğu halde itiraz komisyonu kararı ile vergi ve ceza tahsili kabil hale geldiği için vergi dairesi mükellefe yeni bir ihbarname göndererek tahsil takibatına girişecektir. Rızaen ödeme yapılmadığında varsa ihtiyatî haczi kat'î hacze çevirerek cebren tahsili kapsayan bu takibat ancak Vergiler Temyiz Komisyonundan teminat karşılığı "tehir-i icra" kararı alınmakla (V.U.K. md. 400) durdurulabilir.

#### 1 — Vergiler Temyiz Komisyonunun kuruluşu :

Maliye Bakanlığı Teşkilât Kanunu hükümleri mucibince Vergiler Temyiz Komisyonu Ankara'da kuruludur. Bir birinci başkanla 7 daireden müteşekkildir. Her daire bir başkan ve iki üye ile çalışır. Aşağıda rakamlarla belirteceğimiz gibi son derece yüklü bir iş hacmi vardır.

Vergiler Temyiz Komisyonu Başkan ve üyeleri, itiraz Komisyonu başkan ve üyelerinin tabi olduğu seçim usulü ile seçilirler. Maliye Bakanlığı Müsteşarının başkanlığındaki Gelirler Genel Müdürü ve Danıştay, Sayıştay ve Temyiz Komisyonu başkanlığının birer temsilcisinden kurulan "ayırma meclisi" gerekli atamaları yapar. Bütün bu komisyonların mensupları tayin, nakil ve emeklilikleri yönünden de Maliye Bakanlığına bağlıdır. Kanunun eleştirilmesi ve bu durumun Anayasanın 132 ve 152 nci maddelerine uygun bulunmamasına ilgili bölümde değinilecektir.

#### 2 — Vergiler Temyiz Komisyonuna müracaat :

İtiraz komisyonları kararlarına karşı, taraflar 15 günlük süresi içinde temyiz yoluna gidebilirler. Vergi ihtilâflarının ikinci derecede incelenmesini tazammun eden temyiz talepleri de, itirazlarda olduğu gibi yazılı ve muayyen bir şekle tabidir (V.U.K. md. 294).

Vergiler temyiz komisyonunun incelemeleri itiraz komisyonundan celbolunan tarh ve itiraz dosyaları üzerinden yapılmaktadır. Yani incelemenin derinleştirilmesi, bilirkişi tetkikatı icrası mevzu bahis değildir. İtiraz safhasından diğer bir fark da, vergi dairesince intikal ettirilen bilgiler üzerine Vergiler Temyiz Komisyonundaki duruşmada vergi dairesinin Hazine avukatları vasıtasıyla temsil edilmesidir.

Duruşma, taraflar temyiz dilekçeleri ve cevap lâyhalarında talep etmişlerse yapılmaktadır ve itiraz komisyonlarında olduğu gibi tek duruşmadır.

### 3 — Vergiler Temyiz Komisyonunun kararları :

İtirazda ileri sürülmeyen iddia ve savunmaların temyiz sırasında nazara alınmaması yanında komisyon zaman aşımı, maddî hata ve kanunun açık hükmüne aykırı bulunan hususları dikkate alarak karar verir. Kararlar üç şekilde olur:

#### a) Tastik kararı.

Vergiler Temyiz Komisyonu yaptığı incelemeler neticesinde itiraz komisyonu kararını kanuna ve usule uygun görürse tastik eder.

#### b) Bozma kararı.

İtiraz komisyonu kararının hadisenin mahiyeti itibariyle vergi ve usul kanunları hükümlerine aykırı olması halinde bozma kararı verilir. Bu taktirde vergi ihtilâfı itiraz komisyonunda tekrar incelenir. İtiraz komisyonu temyizcinin bozma kararına karşı kendi kararında ısrar edebilir. İsrar kararları Temyiz Komisyonu genel kurulunda incelenir ve kârara bağlanır. Temyiz Komisyonu dairesi ve itiraz komisyonları genel kurulu kararlarına uymağa mecburdurlar (V.U.K. md. 401).

#### c) Re'sen nihaî karar.

Temyiz Komisyonu kanuna ve usule uygun görmediği hallerde re'sen nihaî olarak karar verir. Vergi ve cezanın tadilen tastiki veya terkinin yolundaki re'sen nihaî kararlar ve itiraz komisyonu kararının tastiki kararları kesindir (V.U.K. aynımadde). Bu hüküm,

tabiatıyla, karar aleyhine Danıştayda dava ikame edilebilmesi sonucunu vermektedir.

#### 4 — Temyizden sonraki safhalar :

Vergiler Temyiz Komisyonu kararlarından sonraki durumu şöyle özetlemek ve sıralamak mümkündür:

a) İtiraz komisyonu kararı bozulmuşsa vergi ihtilâfı tekrar görülecektir. Komisyon ilk kararında ısrar ederse temyizde ilgili daire yerine genel kurulda incelenecektir. Komisyon bozma üzerine buna uygun bir yeni karar verirse bu karar yine 15 gün içinde taraflarca temyiz olunabilecektir.

b) İtiraz komisyonu kararı tastik edilmiş veya tadilen tastik yahut terkin yolunda re'sen nihai karar verilmişse kesin bu karar aleyhine taraflar Danıştay'a başvurabileceklerdir. Ancak, mükellefiyet şekli, muaflık, istisna ve vergi cezalarının uygulanması bakımından doğan ihtilâflar hariç 30 bin liraya kadar olan matrahlar hakkında Vergiler Temyiz Komisyonu kararlar kesindir, idari dava konusu yapılamaz.

c) Temyiz komisyonu kararları müphem olur veya birbirine uymaya nfiıklar ihtiva ederse taraflar kararın tavihini veya belli sebepler mevcutsa, Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu çerçevesinde kararın düzeltilmesini isteyebilirler (V.U.K. md. 404-405).

d) Vergi dairesi temyiz komisyonu kararını takiben mükellefe yeniden bir ihbarname düzenleyerek gönderir ve icranın geri bırakılması kararı artık hüküm ifade etmeyeceği cihetle karara uygun tarhiyat hükmü dairesinde verginin tahsiline girişir.

#### B — Danıştay'daki vergi ihtilâfları :

Vergi davalarında Danıştay'a intikali, evvelce belirtmeğe çalıştığımız gibi, iki guruba toplamak mümkündür. Biri, ihtiyatî hacze ve ödeme emrine itiraz neticesi verilen itiraz komisyonu kararları aleyhine Danıştayda iptal davası ikamesi, diğeri de eVergiler Temyiz Komisyonunun kesin kararları karşısında Danıştaya müracaattır.

### 1 — *Danıştay'ın kuruluşu :*

Fransa örneğine uygun bir teşekkül olan Danıştay, T. C. Anayasası ile görevlendirilmiş yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir<sup>15</sup>.

Danıştay, kendi bünyesi içinde diğer gerekli kuruluşu yanısıra 13 daireden müteşekkildir. Bunlardan dördüncü ilâ onüçüncü daireler dava daireleri olup 6 tanesi vergi ihtilâflarına bakmaktadır<sup>16</sup>:

Dördüncü ve onüçüncü daire Gelir ve Kurumlar vergilerine,

Yedinci daire gümrük ve gider vergileri ile bir kısım Gelir ve Kurumlar vergilerine,

Dokuzuncu daire Bina ve Arazi vergileri ile Harçlar ve Emlâk Alım vergisine,

Onbirinci daire Veraset ve İntikal vergisi ve Damga vergisine,

Onikinci daire Dış seyahat Harcamaları vergisine, ait vergi ihtilâflarına üçüncü ve son derece yargı merci olarak bakarlar.

### 2 — *Danıştayda dava açma usulü.*

Vergi dairesi veya mükellef, son yargı merci olarak Danıştaya müracaat edebilirler. Dava açma süresi aleyhinde iptal davası açılacak kararın tebliğinden itibaren 90 gündür<sup>17</sup>.

Burada şu hususu hatırlamak gerekir: Mükellef, Vergiler Temyiz Komisyonu kararı aleyhinde ise Danıştaya müracaat edip etmemekte serbest olduğu halde vergi dairesi bu konuda Maliye Bakanlığının müsaade ve muvafakatini almak zorundadır (V.U.K. md. 406). Ne varki uygulamada Maliye Bakanlığı bu muvafakati otomatik denecek bir şekilde daima vermekte ve hemen her vergi ihtilâfında mükellef lehine bütün kararlar Danıştayda dava konusu yapılmaktadır. Ödeme emrine ve ihtiyatî hacze itiraza müteallik itiraz komisyonları kararlarında ise vergi dairesi Bakanlık muvafakati almaksızın Danıştayda dava ikame etmektedir<sup>18</sup>.

15 24.12.1964 tarih 521 sayılı Danıştay Kanunu.

16 Danıştay Kanunu madde 33-42.

17 Danıştay Kanunu madde 67.

18 Gelir Vergisi Genel tebliği serf no. 86.

Dava dilekçeleri, daha evvelki derecatta olduğu gibi, ilgili kanunda belirtilen şekle bağlı ve yazılı olarak düzenlenir. Taraflar duruşma istemekte serbesttirler. Danıştay göreceği lüzum üzerine duruşma yapılmasına kendiliğinden de karar verebilirse de uygulamada buna rastlanmamaktadır<sup>19</sup>. Zira, aşağıda vergi ihtilâflarının süre yönünden incelenmesinde belirtileceği üzere, tarafların duruşma talepleri, daha doğrusu genellikle vergi mükellefleri tarafından yapılmakta olan duruşma talepleri 1 ilâ 2 yıl sıra beklemekte olduğu cihetle bu derece yüklü Danıştayın kendiliğinden duruşma lüzumu görmesi beklenemez.

Danıştay dava dilekçelerinin bir örneğini karşı tarafa tebliğ eder, 30 gün içinde verilecek cevaplarla tamamlanan dosyayı bilâhare incelemeye alır ve karara bağlar.

Vergiler Temyiz Komisyonunda olduğu gibi, mükellefler Danıştayda dava ikame ettiklerinde de, teminat göstermek suretiyle yürütmenin durdurulmasını talep edebilirler. Bu talep hemen incelenerek karara bağlanır ve tehir-i icra kararı verilirse verginin tahsilatı Danıştay kararına kadar durdurulur. Ancak, uygulamada, Danıştay ender hallerde yürütmeyi geri bırakma kararı vermektedir.

### 3 — *Danıştay kararları.*

Vergi ihtilâfı ile ilgili davayı inceleyen Danıştay dairesi, rapor-tör ve kanun sözcüsünün mütalâasını aldıktan sonra bir başkan ve dört üyeden müteşekkil kadrosu ile davayı karara bağlar. Kararlar Vergiler Temyiz Komisyonu kararının tastiki veya bozulması yolunda verilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 406 ncı maddesi hükmü "Danıştay bozma kararı üzerine Temyiz Komisyonu kararında ısrar ederse ihtilâfın Danıştay Dava Daireleri Kurulunda karara bağlanacağını" belirtmekte ise de<sup>20</sup> daha sonraki tarihli Danıştay kanunu<sup>21</sup> 95 inci maddesi ile "Danıştay kararları kesin olup muhkem kaziyenin bütün hukukî sonuçlarını hasil eder" hükmü ile Temyiz Komisyonunun bozma kararlarına uyması zorunluğunu ihdas etmiştir.

19 Danıştay Kanunu madde 63 ve 78.

20 4.1.1961 tarih 213 sayılı kanun.

21 24.12.1964 tarih 521 sayılı kanun, madde 95.

a) Danıştay Temyiz Komisyonu kararını tastik ettiği takdirde, aşağıda belirtilecek kanun yolları hükmü mahfuz kalmak üzere, vergi ihtilâfı sona ermiştir. Karar mükellef lehine ise vergi dairesi takibatı sona erdirir ve ihtiyatî haciz varsa kaldırarak teminatı serbest bırakır. Karar vergi dairesi lehine ise kesinleşen tarhiyata göre vergi dairesi âmme alacağıın tahsiline girer.

b) Danıştay Temyiz Komisyonu kararını bozmuşsa, Temyiz Komisyonu da bozma kararına aynen uyararak ihtilâfı itiraz komisyonuna intikal ettirir. Bu suretle vergi ihtilâfı aynen başlangıç noktasına âvdet etmiş olur. Ne var ki, artık Komisyonlar Danıştayın kararındaki gerekçenin ışığı altında karar verme durumuna girmişlerdir.

Danıştay kararları kesinleşmeden evvel mükellefler veya vergi dairesinin, kanun hükümleri dairesinde "kararın düzeltilmesi" hakları ve yine Hukuk Muhakemeleri Usulü kanunu hükümlerine uyararak "muhakemenin iadesi" talebinde bulunma hakları mevcuttur. Muhakemenin iadesi yanında yine süre yönünden de benzeri hükümlere tabi "tavzi" isteme yolu mevcuttur<sup>22</sup>. Diğer yandan Vergiler Temyiz ve itiraz komisyonlarının kararlarına karşı müracaat edilecek incelemelerin iadesi yolu da Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir<sup>23</sup>.

## V — VERGİ İHTİLÂFLARININ DURUMU

Mükellef ile vergi dairesi arasında, kısaca "vergi miktarının tesbitindeki anlaşmazlık" olarak tanımlayabileceğimiz, vergi ihtilâfının nasıl çıktığı ve hangi safhalardan geçtiği konusunu takiben, bu safhaların bilfiil nasıl cereyan ettiği ve aksamalar varsa neler olduğunun belirtilmesi icabeder.

Gerçekten, vergi davaları en az 2-3 yıl, çoğu kere ortalama 4-5 yıl sürmektedir. Bunun yanısıra, ihtilâfların incelenmesi, iddiayı isbat hakkının tam anlamıyla kullanılabilmesi, duruşmaların seyri, yargı mercilerinin kuruluş, kadro ve diğer imkânlar yönünden

22 Danıştay Kanunu madde 96-102.

23 213 sayılı kanun, madde 407-412.

yeterli olup olmadıkları, vergi dairelerinin tutumu, kararların hukukî tatmin edici olmaları ve diğer pek çok husus incelenmek ve genellikle yeniden düzenlenmek durumundadır.

Bu anlamda, vergi ihtilâflarının fiilî durumunu belirtmek ve sonra evvelce takibedilen sıraya mütenazır bir şekilde aksamalarla ilgili müşahedeleri sıralamak gerekir:

#### A — Vergi davalarının durumu :

İtiraz komisyonuna bir dilekçe ile başvuran mükellef'in yıllarca sürececek bir vergi ihtilâfı içersine girdiğini ifade ettik. Bu durumu bütün açıklığı ile gösterecek istatistiklerin bir kısmı yapılmamakta, bir kısmı da Maliye Bakanlığınca veya Danıştayca açıklanamamaktadır. Yine de, şu resmî rakamlar durumu belirtmeğe imkân vermektedir:

##### 1 — İtiraz Komisyonlarının iş hacmi :

Vergi mükelleflerinin büyük kısmının bulunduğu ve dolayısı ile vergi tahsilâtı ve vergi ihtilâfları yönünden de büyük ağırlığı teşkil eden İstanbuldaki vaziyet bütün Türkiye için fikir verebilecektir. Nitekim, yıllık beyannameli Gelir Vergisi mükellefi sayısı 534 bin iken İstanbulda bunun % 28 i olan 150 bin mükellef vardır. Genel bütçe gelirleri tahsilâtının % 40 ı olan 10,4 milyar İstanbulda tahsil edilmektedir<sup>24</sup>.

İstanbulda mevcut, 1-2-3 numaralı üç vergi itiraz komisyonunun 1971 malî yılındaki iş hacmi şöyledir:

	Evvelki yıldan devreden	Yıl içinde gelen itiraz	Toplam dosya adedi	Çıkan karar sayısı	Ertesi yıla devreden
1 no.lu Komisyon	2649	4572	7221	5174	2047
2 no.lu "	4062	5427	9489	3664	5825
3 no.lu "	6798	7023	13821	5030	8791
Toplam :	13509	17022	30531	13868	16663

24 Devlet Gelirleri Bülteni 1971, sayı 27, sahife 44 ve 102.

Görüldüğü üzere, İstanbulda 1971 de, 1 yıl içerisinde 17 bin vergi itirazı yapılmıştır. 1970 malî yılındandevren gelen 13 bin 500 itiraz dosyası ile birlikte 30 bini aşan ihtilâflı dosyadan 1971 yılında 13.868 i karara bağlanmıştır. Nisbet % 45 tir. Bu suretle 1972 yılına, bir evvelki yıldan 3.154 dosya fazlası ile 16.663 vergi ihtilâfı devrolunmuştur<sup>25</sup>. Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştayın durumu da hemen hemen aynıdır.

## 2 — Vergiler Temyiz Komisyonunun iş hacmi :

7 daire ile çalışan temyiz komisyonuna yılda gelen dosya adedi, 1973 Ocak itibariyle:

Evvelki aylar dosya adedi	:	43.325
1972 Aralık ayı gelen	:	1.856
Toplam ihtilâf dosyası	:	45.181
Bitirilen dosya sayısı	:	33.426
Devreden dosya adedi	:	11.755

Rakamların incelenmesi, vergi ihtilâflarının bazı istisnalar dışında her üç yargı merciinden de geçmeden sonuçlanmadığını, iş hacminin hayli büyük ölçülerde olduğunu göstermektedir<sup>26</sup>.

## B — Vergi ihtilâflarındaki aksaklıklar; müşahadeler :

### 1 — İtiraz ve temyiz süreleri yönünden :

Vergi itirazı için süre 1 aydır (V.U.K. md. 379). Temyiz süresi ise 15 günden ibarettir (V.U.K. md. 393). Bu sürelerin kısıtlılığı, aynı ihtilâfların karara bağlanması için tesbit olunmuş süreler ile ahenklidir. Filhakika, Vergi Usul Kanununda gösterilen itiraz ve temyiz sürelerinin yanı sıra, İtiraz komisyonlarının çalışmalarına ait hükümleri getiren Maliye Bakanlığı Teşkilât Kanunu, vergi itirazlarının en geç 6 ay içinde nihai karara bağlanması mecburiyetini getirmiştir<sup>27</sup>. Yine aynı şekilde, ihtiyatî hacze ve ödeme emrine

25 İtiraz Komisyonları istatistik cetveli.

26 Vergiler Temyiz Komisyonu cetveli.

27 5655 sayılı Teşkilât Kanunu, madde 22.

itiraz süresi 7 gün gibi çok kısa bir süre ise de itiraz komisyonlarının bu tip itirazları karara bağlaması için belirtilen süre de 7 gündür<sup>28</sup>.

Uygulamada ise, mükellefler 7, 15 günlük ve 1 aylık sürelerle riayet etmek zorunda oldukları halde yargı mercileri, muhtelif sebeplerle kanundaki karara bağlama sürelerine uymamaktadırlar. İstanbulda ödeme emirleri ve ihtiyatî tahakkuklara 7 gün içinde itiraz edildiği halde komisyonların kararı 3 ilâ 6 ayda, vergi itirazları 1 ay içinde yapıldığı halde komisyon kararları kanundaki 6 ay yerine ortalama 1 ilâ 2 yılda çıkmaktadır.

### 2 — Davaların hazırlanması yönünden :

Vergi itirazları için kanunda belirtilen 1 aylık süre davanın hukukî hazırlığı yönünden yetersizdir. Bilindiği ve evvelce zikrolunduğu gibi, itiraz komisyonu 1 aylık süre içinde verilen dilekçelerde ileri sürülmeyen bir iddiayı re'sen nazara alamaz, itiraz süresi geçtikten sonra taraflar herhangi bir suretle yeni iddialar ileri sürmezler (V.U.K. md. 386). İtirazda ileri sürülmeyen iddia ve müdafaalar temyiz sırasında nazara alınmaz (aynı K. md. 399). Duruşmada ancak tarafların dilekçe ve savunmalarında ileri sürdükleri sebep ve deliller tartışılır (Danıştay K. madde 79).

Hal böyle olunca, vergi itirazının yapılması için kanunda belirtilen 1 aylık süre son derece yetersiz kalmaktadır. Çünkü, bu kısa sürenin bir kısmını vergi ihtilâfını tevdi edeceği avukatı tesbit ile de geçiren mükellefin açacağı davanın mahiyeti bir vergi davası olması sebebiyle bütün delillerin tesbitine ve hukukî durumun açıklığa kavuşturulmasına yeterli olacak bir süreye muhtaçtır. Temyiz için belirli 15 günlük kısa süreden sonra Danıştayda dava açılması için, kendi kanunu iktizası 90 günlük süre tesbit edilmiş olması, vergi itirazı için 1 aylık müddetin yetersizliğini daha açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

### 3 — Duruşmaların yetersizliği :

İtiraz ve temyiz sürelerindeki kifayetsiz durum yanında, vergi ihtilâflarında komisyonların delillerin tesbiti yönünden kendi insi-

28 6183 sayılı kanun madde 58, 15.

yatfleriyle araştırma yapmaları ve tetkiki derinleştirilmeleri gerek mevzuat gerekse kuruluş yönünden mümkün bulunmakta ise de fiilen yapılmamaktadır. Bu durumda, komisyonca dinlenilme talebeden mükellef davet edilmekte ve fakat yapılan duruşma pratikte bir fayda sağlamamaktadır. Zira, vergi dairesi duruşmada ne bir hazine avukatı ne de dairenin kendi elemanı vasıtası ile temsil edilmediği için duruşmalar mükellef veya temsilcisinin kendi davasını tekrarlama ve açıklamasından öte bir anlam taşımamaktadır.

Özel hukuk hükümlerine göre fertler arasındaki davaların en önemsizlerinde dahi bir veya birden fazla duruşmada taraflar bütün delillerini serbestçe yargı mercii önüne getirip tartışmasını yaptıkları halde çok daha önemli miktarlardaki vergi davalarının tek taraflı konuşma ve tek duruşma ile sonuçlandırılması, karar organının görevine de hiçbir yapıcı katkıda bulunmama neticesini vermekte ve mükellef hukukunun korunmaması yanında hazine hukukunun da gerçek müdafaasının yapılmadığını göstermektedir.

#### 4 — Vergi dairesinin yetersizliği :

Mükellef tarafından açılan vergi davasına karşı savunmasını komisyona gönderen vergi dairesi çoğu kere V.U.K. 380 inci maddesindeki 15 günlük süreyi geçirmektedir. Kaldı ki, süresinde yapılan savunmalarda dahi inceleme elemanı raporu veya taktir komisyonu kararının bir özetinden öteye savunma yapıldığı görülmektedir. Vergi Dairesi itirazlı işler servisindeki elemanların kapasitesi ve hukuk tahsili yapmış elemanın hemen hiç bulunmayışı bu tabii sonucu vermektedir.

Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştaydaki duruşmalarda vergi dairesi hazine avukatları ile temsil edilmekte ise de, yıllık 50 bine yakın vergi davası dosyasının sayılı adette eleman tarafından savunulması zarureti bu görevi yeterli bir seviyeye getirememektedir.

#### 5 — Yargı mercilerinin durumu :

Konunun asıl ağırlığını vergi yargı mercilerinin durumu teşkil etmektedir. Filhakika :

a) Vergi itiraz komisyonları, gerek komisyon adedi gerekse komisyonların sahip oldukları imkânlar bakımından yetersizdir. Gayrimuvazzaf itiraz komisyonları, hemen hiçbir yerde gerçek bir vergi mahkemesi vasfında değildirler. Muvazzaf komisyonlar ise, 3 kişilik kadroları ve mahdut adetteki raportörleriyle, çalışma yeri, yardımcı personel adedi ve tahsisat yetersizlikleri de düşünülerek, çok ağır iş hacminin altında ezilmektedirler. Maliye Bakanlığının, milyonlarca liralık vergi ihtilâfının incelendiği komisyonlara karşı bu ölçüde bigâne kalışını izah mümkün değildir.

b) Vergiler Temyiz Komisyonu gerçek anlamı ile bir vergi mahkemesi hüviyetindedir. Ancak, aynı kadro ve eleman yetersizliği Temyiz komisyonunun çalışmalarını da etkilemektedir.

c) Vergi ihtilâflarının Danıştaya intikali Anayasanın hükmü ile konulmuş bir nizam oluşu dolayısı ile. Ne var ki, her yıl gitgide artan adette vergi davasının açıldığı Danıştay, bir yandan ilgili dairelerdeki üyelerinden bir kısmının vergi hukuku alanında yetişmemiş oluşu diğer yandan raportör kadrolarının da adet ve vasıf olarak bu iş hacmiyle hemahenk olmaması nedeniyle vergi ihtilâfını en az 2 yıl daha uzatmaktan öteye gitmemektedir.

#### 6 — Muhtelif sebepler :

Bu sayılanlar yanında diğer bazı sebepler vergi ihtilâfını bir yandan hazine aleyhine neticelere diğer taraftan da dürüst mükellefler için son derece eziyetli sonuçlara götürmektedir.

a) İnceleme raporu neticesi ikmalen veya re'sen vergi tarihinde, matrah 10 bin lirayı geçmekte ise kayıt aranmaksızın kaçakçılık cezası kesilmektedir. Bu halde vergi dairesince konulan ihtiyatî haciz, mükellef itiraz komisyonunda ve bilâhare Vergiler Temyiz Komisyonunda vergi davasını kazansa dahi, Danıştaydan da lehte karar alması ve bunun kesinleşmesinden evvel kaldırılmamaktadır. Bu, mükellef için en az 5 yıl sürecek bir macera demektir.

b) Vergi davasını kazanan mükellef için idareden hiçbir tazminat isteyebilme hakkı mevcut olmadığı için bütün dava masrafları uhdesinde kalmaktadır.

c) Buna karşılık, itiraz tahsilâtı durdurduğu ve itiraz komisyonu ile kabili tahsil hale gelen âmme alacağının ancak o tarihten

itibaren ödenmesi gerektiği için, son derece açık hâdiselerde bile sınıf tahsilâtı geri bırakma gayesiyle itiraz yapılması mümkün bulunmaktadır. Yargılama harçlarının itirazda 10, temyizde 25, Danıştayda 50 liradan ibaret oluşu, bu peşin harç, başvurma harcı yanında yargı mercilerinden çıkacak kararlara göre ihtilâflı vergi ve ceza miktarı üzerinden alınan nisbî harçların binde 2 ilâ 4 ölçüsünde oluşu her halükârda mükellef yönünden de itirazları teşvik etmektedir<sup>29</sup>.

d) Vergi aslına Anayasa hükmü iktizası dokunmayan ve vergi cezalarını muayyen ölçü ve miktarlarda kaldıran Af Kanunları, sistemden uzak ve tesadüflere bağlı karakterleriyle, bir ölçüde fayda getiren karakterleri yanında mahzurlar da doğurmaktadır<sup>30</sup>.

e) Vergi ihtilâflarının azalmasını sağlayacak hiçbir tedbir ve yeniden düzenleme yoluna gidilmediği, idarenin ne düzeltme ne de uzlaşma yolu ile vergi ihtilâflarının azalmasına yardımcı olmadığı bir yana komisyon kararlarını dahi yayınlamamaktadır. Nitekim, mükellef adı çıkarılarak kararların sistematik bir tarzda yayınlanmasının büyük yararları bulunduğu halde ne vergi itiraz komisyonlarının ne de Vergiler Temyiz Komisyonu dairelerinin kararları yayınlanmamaktadır. Temyiz Genel Kurul kararları basılmakta ise de piyasaya çıkarılmamakta olduğu cihetle bir yayım addedilmesi mümkün değildir. Bu sebeple, malî yargı mercilerinin muhtelif hâdiselerdeki kararlarının uygulamaya ışık tutma fonksiyonu işlenmektedir.

Bütün bu hususlar, vergi yargı mercileri başta olmak üzere, vergi ihtilâfları konusunun bir yeniden düzenlemeye kuvvetle ihtiyacı bulunduğunu ortaya koymaktadır.

## VI — VERGİ İHTİLÂFLARI KONUSUNDA DÜZENLEME

Türkiyede, vergi davalarının görülmesi konusundaki bir reformu, yeniden düzenlemeyi, şu ana guruplara ayırarak özetle belirtmek mümkündür:

29 492 sayılı Harçlar Kanunu 3 sayılı tarife.

30 Af Kanunları : 28.10.1960 tarih 113 sayılı, 1961 tarih 281 sayılı, 23.2.1963 tarih 218 sayılı, 9.8.1966 tarih 780 sayılı kanunlar.

### A — Vergi ihtilâflarını önleyici tedbirler :

#### 1 — *Serbest Hesap Mütahassısları Kanun Tasarısı :*

Ekonomik, ticarî ve malî gerçeklere uygun çağdaş seviyede bir mükellef zümresi yaratılabilmesi, modern esaslara sahip bir muhasebe ve kontrol teşkilâtı ile mümkün olabilir. Büyük müesseselerin bir kısmı malî müşavirlere sahip iseler de, mükelleflerin pek çoğu defter ve kayıtları ile vergi beyannamesini bir revizyon ve kontrolden geçirtme imkânına sahip değildir. Muhasebecilerin büyük ölçüde tahsil, malî bilgi ve formasyona sahip bulunmaması da vergi hatalarını arttırmaktadır. Uzun yıllardan beri kanunlaştırılmayan serbest hesap mütahassısları tasarısı gerçekleştirilerek, mükellef beyanlarının daha vergi dairesine intikal etmeden kontrolü, ıslahı sağlanmalıdır.

#### 2 — *Inceleme elemanlarının yetkisi.*

Daha fazla adette yüksek formasyonlu inceleme elemanı yetiştirilmesine, mevcutların verimini artırmak için puvantaj ve sair işleri yapacak yardımcılarla takviyesine, elektronik cihazlarla çalışma verimlerinin artırılmasına hız verilmeli ve bunun yanısıra mükellefle temas ve matrahı tesbit yönünden yetkileri artırılmalıdır.

3 — Taktir Komisyonları adet ve eleman olarak güçlendirilmeli, matrah taktiri yönünden, hayalî rakamlar taktiri suretiyle daha başlangıcından vergi ihtilâfına yol açılması önlenmelidir.

#### 4 — *Ön itiraz mercii ihdası.*

Re'sen ve ikmalen tarhiyat safhasında, mükelleflerle idare, tarhiyatı gözden geçirerek sür'atle sonuca varacak bir ön itiraz merciiinde bir araya getirilmelidir<sup>31</sup>. Bu merci, vergi dairesi müdürü ve hesap uzmanları gibi yüksek seviyede 3 kişilik bir komisyon olmalı ve bugünkü uzlaşma komisyonlarından tamamen farklı bir şekilde vergi mükellefi ile en geniş yetki çerçevesinde ihtilâf halinde getirmeden bir matrah üzerinde anlaşabilmelidir. Mükellefin itiraz hakkı elbette mahfuzdur.

31 Vergi Mahkemeleri Kanun Tasarısı hakkında mütalâa. Vergi Reform Komisyonu, İst. 1967.

### 5 — Faiz uygulaması ve harçlar.

Vergi itiraz harçları mükellefin itiraz hakkını zedelemeyecek şekilde daha makul bir hadde yükseltilmelidir. Ayrıca, vergi ihtilâfı neticesinde vergi dairesi haklı bulunursa, mükellef itiraz ile ödenmesini geciktirdiği vergi için muayyen bir yıllık kanunî faiz ödemekle yükümlü kılınmalıdır. Buna karşılık, mükellefin kazandığı vergi davalarında, idare bir yandan ihtiyatî haciz uygulamışsa bunun doğurduğu masrafları diğer yandan da yargılama giderlerini mükellefe ödemelidir.

### 6 — Kararlarda baraaj uygulaması.

Halen mer'î hükümler gerek mükellefve gerekse vergi dairesi için daima bir üst yargı merciine gitme imkânı vermektedir. Temyiz edilemeyecek veya Danıştaya gidilemeyecek vergi miktarları artırılmak suretiyle ihtilâfların azaltılması mümkündür.

## **B — Vergi ihtilâflarının sonuçlandırılması kolaylaştıracak tedbirler :**

### 1 — Vergi mahkemelerinin kurulması.

Halen mevcut sistem, yargılama hak ve görevinin bağımsız mahkemelere ait olduğunu belirten T. C. Anayasası 132. ve 152. maddelerine aykırıdır. Her türlü özlük işleri Maliye Bakanlığı tarafından görülen maliye mensubu memurlardan vergi itiraz ve temyiz komisyonları teşkili ve vergi dairesi ile mükellefinkarşı karşıya olduğu vergi davalarında bu komisyonlara karar verdirilmesi doğru bulunmamaktadır. Vergi mahkemeleri kanun tasarısının bir an evvel kanunlaştırılması, bağımsız vergi mahkemelerinin kurulması, vasıflı elemanlarla, bugünkü ağır yükü taşıyan elemanların takviyesi ve teknik imkânlarla teçhiz edilmesi elzemdir.

Vergi mahkemeleri ve Ankarada çalışacak Vergi Divanında ihtilâfların büyük kısmının halli sağlanmalı ve Danıştaya başvurma miktar ve bazı hallerle sınırlanarak vergi davalarının en geç 1 yıl içinde sonuçlandırılması temin edilmelidir.

32 Vergi Olaylarımız. F. Ervardar, Maliye Enstitüsü Konferansları Serî 21.

### 2 — Vergi dairelerinin takviyesi.

Mükellefle temasta olan asıl ana ünite vergi dairesidir. Bu prensibin ışığı altında, vergi daireleri vasıflı elemanlarla takviye edilerek vergi davalarının hakikî veçhesine nüfuz edilmesi, hazine hukukunun iyi savunulması, gereksiz yere ihtilâfın sürüdürülmesi, yargı mercilerinde vergi dairesinin de temsil olunması sağlanmalıdır.

### 3 — Usul hükümlerinin değiştirilmesi.

Vergi Usul Hukukundaki delil sisteminin tartışması bir yana, vergi davalarında ilk 1 aylık hazırlıkla yetinilmesi ve davanın gerçek sonuca varması için sonradan hiçbir şey yapılamaması sistemi terkedilmeli, gerek vergi dairesi gerekse mükellefe bir ölçü iğersinde delillerini getirerek iddia ve savunmasını isbat hakkı temin edilmelidir.

Ayrıca, vergi mahkemelerinin inceleme, bilirkişi tetkikatı, delillerin araştırılması imkânları genişletilmelidir.

Bu tedbirlerin yanısıra, eski tarihlerden gelme kronik vergi davaları belli prensipler dahilinde tasfiye edilmeli, gerçek yargı mercileri önünde vergi dairesi ile mükellefin kendilerini ve davalarını en iyi şekilde savunabileceği, modern hukuk kaidelerine uygun bir vergi ihtilâfları düzeni kurulmalıdır.