

Vergi Alacağının Güvence Altına Alınması

Vergilerin tahsili yasalarla belli kurallara bağlanmıştır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun geniş anlamda vergi ilişkisinin tahsil aşamasını kurallara bağlamaktadır. Ayrıca her vergi yasasında tahsile ilişkin bir kısım hükümler bulunduğu gibi vergiye ilişkin olmayan kimi yasalarda da aynı konuda hükümlere rastlanır. Vergi borcu ya yükümlü tarafından iradi olarak vadesinde ya da vade geçirilmekle birlikte yine iradi olarak, ancak gecikme zammı ile birlikte ödenir. Yükümlünün iradi olarak ödemediği vergi borcu için vergi idaresi harekete geçerek zor ile, cebir ile tahsile yönelir. Devletin yaptırım gücü kullanılarak vergi alacağının cebren tahsilini düzenleyen dal, şekli vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi icra hukukudur.

Vergi alacağının cebren tahsili mekanizmasının işleyişi şöyledir: Vadesinde borcunu ödemeyen yükümlüye vergi dairesince ödeme emri çıkartılır, ödeme emrine rağmen borç ödenmezse cebren tahsil yoluna gidilir. Bu arada alacağın tahsilini güvence altına almak için vergi dairesi haciz, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk gibi bir kısım önlemlere başvurur. Tahsil aşamasına özgü olmak üzere, ödeme emrine karşı yükümlüce dava açılabileceği gibi, uygulanacak güvence önlemleri için belli yargısal yollara gidilebilir.

6183 sayılı yasanın 1 inci maddesi, kamu alacağı kavramını “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı faiz gibi ferî amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile, bunların takip masrafları ...” olarak nitelemektedir. Köy gelirleri 6183 sayılı yasa dışında tutulmuştur.

Kamu borçlusunu esas itibarıyla vergi yükümlülükleri ve vergi sorumluları tahsil işlemlerinin muhatabıdır. Kamu borçlusunun karşısında ise kamu alacaklısı yer alır. Kamu alacaklısı terimi devleti de içeren ancak daha geniş bir kavramdır. Devlet dışında başka kamu tüzel kişilerinin ve kurumlarının da vergi ve vergi benzeri gelirleri, belli bir kamu gücüne dayanarak toplama yetkileri vardır. Devletin anayasal vergilendirme yetkisini başka bir organa bırakması yani yetki devri durumunda kamu alacaklısı sıfatını yetki devredilen organ kazanır. Kamu alacaklısının ilgili, yetkili organları tahsil işlemini yürütür. Genel ve katma bütçeye dahil vergiler için görevli organ, vergi dairesidir. 6183 sayılı yasanın 5 inci maddesine göre yetkili vergi dairesi de alacaklı kamu idaresinin yerel dairesi olmaktadır. İl özel idareleri ve belediyelerin tahsil dairesi de bunların yetkili organlarını oluştururlar.

Cebren Tahsil İşlemleri ve Cebren Tahsil Şekilleri

Vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için ödeme emri çıkartılır. Yazılı şekle tabi olan ödeme emrinde borcun yedi gün içinde ödenmesi veya mal bildiriminde bulunulması gereği tebliğ olunur (AATUHK. m.55). Ödeme emirlerine borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarı, nereye ödeneceği yazılır. Borç yedi gün içinde ödenmez ya da mal bildiriminde bulunulmazsa alacağın cebren tahsili yoluna gidilir. Yasa borçlunun mal bildiriminde bulunmasını sağlamak için üç ayı geçmemek üzere tazyik hapsi uygulanmasını hükme bağlamıştır (AATUHK. m.55/2, 60). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre teminat gösterilmişse (m.9-12), borç yedi gün içinde ödenmediği takdirde teminat paraya çevrilir, kefalet söz konusu ise kefil takip edilir (m.56, 57). Teminata bağlı alacaklar vadesinde ödenmemiş ise bunlar için ödeme emri çıkarılmaz. Borcun yedi gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği hususu borçluya bir yazı yazılarak bildirilir, bu yazı ödeme emri hükmündedir. Bir başka cebren tahsil şekli ise haciz ve paraya çevirmedir (AATUHK. m.62-99). İcra ve İflas Kanunu hükümleri çerçevesinde iflas yoluyla takip de ayrı bir

cebrî tahsil usulüdür (AATUHK. m.100). Ancak yasa tasdik edilen konkordatonun kamu alacakları için mecburi olmadığını hükme bağlamıştır. (AATUHK. m.101).

Ödeme Emirlerine Karşı Yargı Yolu

Tarh ve tahakkuktan sonra vâdesinde ödenmeyen kamu alacağı için ödeme emri çıkartılır; borçluya tebliğ edilir. Borçlunun tutumuna göre ya borç kalkar (ödeme) ya da alacaklı kamu idaresi cebrî tahsil yollarına başvurur (haciz, teminatın paraya çevrilmesi ya da iflâsa katılma). Ödeme emrine karşı yükümlü yargı uyuşmazlığı çıkartabilir. Burada üzerinde durulacak nokta ilişkinin yargısal yönüdür.

Ödeme emri ile yükümlü (borçlu), kamu alacağını ödemeye çağrılır. Başka deyişle ödeme emri tahsil işleminin yazı ile bildirilmesi niteliği taşır. Ödeme emrinde borcun bir hafta içinde ödenmesi ya da mal beyanında bulunulması, aksi takdirde mal beyanı için zorlama hapsi uygulanacağı da borçluya bildirilir. Ödeme emrinin belli şekillere uygun olması zorunluluğu vardır; buna uyulmaması halinde, aşağıda inceleyeceğimiz dava ile iptali sağlanabilir.

Ödeme emri için vergi davası açılabilir; vergi mahkemesine, bölge idare mahkemesine ve Danıştay'a başvurulabilir. Tahsil işlemi, temel idarî işleme (tarh ve tahakkuk) bağlı bir işlem niteliğindedir. Ödeme emrinin, yani tahsil işleminin temelindeki hukukî sakatlıkların daha ilk işlemin (tarh ve tahakkuk) tamamlanması aşamasında ortaya konup halledilmesi gerekirdi. Bu aşamada, artık ortaya çıkmış, şekillenmiş bir borcun alınması söz konusu olduğundan dava nedenleri de, sırf tahsile ilişkin olmak üzere, kısıtlanmıştır. 6183 sayılı yasanın 58 inci maddesine göre, **"Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı"** hakkında tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait vergi davalarına bakan vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir.

Borcun bir kısmına karşı dava açan borçlunun o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi lâzımdır, aksi halde dava açılmamış sayılır..."

Maddeden açıkça anlaşıldığı üzere tahsile ilişkin, yani ödeme emrine karşı açılacak davaların üç nedene dayanması gerekir: a) Borcun olmaması (veya ödenmiş olması), b) borcun kısmen ödenmiş olması, c) borcun zamanaşımına uğramış olması. Buna göre yükümlü tarh sırasındaki bir yanlışlığı, yasanın yanlış uygulanmış olmasını tahsil aşamasında ileri süremeyecektir. Kısmi dava açılması halinde de dava edilen kısmın açıkça belirtilmesi madde hükmü gereğidir. Ödeme emrine karşı davalar İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre çözümlenir.

Vergi mahkemesinde önce ödeme emrinin düzenleniş şeklinin ve tebligatın yasaya uygunluğu araştırılır. Bundan sonra davanın aslı, yukarıda sayılan nedenler açısından incelenir. Önemli husus, davada incelemenin bu nedenlere hasredilmesidir. Bunları aşır tarhiyatın esasına girilmesi yasaya aykırı düşer. Danıştay bu noktayı titizlikle denetlemektedir.

Vergi yargısında ödeme emrinin durumu incelenirken son olarak buna özgü iki konu üzerinde durulabilir. Bunlardan birincisi, davanın reddi halinde öngörülen zam, ikincisi ise ödeme emrinde dava açmanın tahsile etkisi, yani yürütmenin durmasıdır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 58 inci maddesi davasında haksız çıkan borçlunun borcunu % 10 zam ile ödemesini öngörmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanununa göre, tarh edilen vergi için dava açılması tahsilatı durdurur. Oysa tahakkuk eden, yani ödenmesi gereken bir vergi ya da diğer kamu alacaklarının tahsiline karşı dava açıldığında ödeme kendiliğinden durmaz; bunun için borçlunun teminat

göstermesi gerekmektedir (AATUHK. m.58/3, İYUK. m.27/1, 2, 3; 52).

Cebren Tahsilde Diğer Davalar

Vergi icra hukukunda tahsil ile ilgili olarak, ödeme emri dışında dava konusu yapılabilecek işlemleri iki kategoride toplayabiliriz. Birinci kategoriye cebri tahsil ile ilgili idarî işlemler dolayısıyla vergi yargısının görev alanına giren davalar oluşturmaktadır. Tecil isteminin reddine karşı açılacak davalar (AATUHK. m.48), haciz işlemi uygulamasından doğacak davalar (AATUHK. m.62), ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk gibi güvence önlemleri ile ilgili davalar (AATUHK. m.15, 20) bakımından görevli ilk derece yargı mercii vergi mahkemesidir (BİMVMKK. m.6/b, İYUK. m.37/b). Vergi mahkemesinin kararına karşı bölge idare mahkemesinde itiraz ya da Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilir (İYUK. m.45).

Cebri tahsil uygulaması ile ilgili ikinci kategorideki davalar ise mülkiyete ilişkin olup bunlar adli yargının görev alanına girmektedir. Bu tür davalar arasında haciz sonucu satılan gayrimenkullerde ihalenin feshi için açılan davalar (AATUHK. m.99) **ve kamu alacağı bakımından güvence sağlayan önlemler arasında yer alan hükümsüz sayılan tasarrufların iptaline ilişkin davalar (AATUHK. m.24-30) bulunmaktadır.**

Kamu Alacağı İçin Güvence Önlemleri

Kamu alacağı için tanınan bu koruma ya da güvence önlemlerini aşağıda altı grupta inceleyeceğiz.

Rüçhan Hakkı

6183 sayılı kanunun 21 inci maddesi haciz ve iflâsta kamu alacaklısına alacağın tahsili bakımından, "rüçhan hakkı" adı verilen bir ayrıcalık tanımıştır. Buna göre, üçüncü kişilerin haciz koydurduğu bir mal paraya çevrilmeden önce kamu alacaklısı da takibe geçtiği takdirde hacze iştirak eder; satış bedeli özel alacaklı ile hazine arasında garameten paylaşılır. Kamu alacaklısının rüçhan hakkı rehinli alacaklar karşısında geçerli değildir. Buna karşılık haciz konusu mal ile doğrudan ilgili aynı vergilerin tahsili söz konusu olduğunda kamu alacaklısı rehinli alacaklılar karşısında da önceliğe sahiptir (AATUHK. m.21/2).

Kamu alacağına iflâsta tanınan öncelik için 6183 sayılı yasa, İcra ve İflâs Kanununa atıfta bulunarak kamu alacaklılarının sırasının İcra ve İflâs Kanununun 206 ncı maddesine göre saptanacağını hükme bağlamıştır (AATUHK. m.21/3). İcra ve İflâs Kanununun atıfta bulunulan hükmü ise kamu alacaklılarına imtiyazsız alacaklardan önce, imtiyazlı alacaklar arasında beşinci sırada yer vermekte (İİK. m.206) idi. Ancak 206 ncı madde 2003 yılında 4949 sayılı Yasa ile değiştirilmiş, vergi alacaklısına tanınan imtiyaz, bu imtiyaz nedeniyle imtiyazlı olmayan alacaklıların çoğu halde alacaklarını kısmen dahi olsun tahsil edemedikleri gerekçesiyle kaldırılmıştır. **Yeni düzenlemede vergi alacağı imtiyazlı olmayan bütün alacakların yerleştirildiği dördüncü sıraya konulmuştur.**

Teminat

Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde vergi ziyai ve kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde re'sen ve ikmalen vergi tarhi işlemlerine başlandığında gerek kayba uğratılan verginin gerek kesilecek cezanın tahsilini güvence altına almak üzere, borçludan teminat istenir (AATUHK. m.9/1). Türkiye dışında ikamet edenlere ait kamu borçlarının tahsili tehlike gösteriyorsa, bu kişilerden de teminat istenebilir (AATUHK. m.9/2). Nelerin teminat olarak gösterileceğini 6183 sayılı yasa 10 uncu maddesinde saymıştır. İlgili hükme göre, banka teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, menkul ve gayrimenkul mallar vb. teminat konusu yapılabilir. Yasada belirtilen teminat türlerinden hiçbirisi bulunmadığı takdirde kefalet de geçerli olur; ancak kefaleti ve gösterilen kefil kabul edip etmemekte kamu alacaklısı serbesttir (AATUHK. m.11). Kamu borcu ödenmediği

takdirde teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi suretiyle tahsil yoluna gidilir.

İhtiyatî Haciz

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda getirilen güvence önlemlerinden biri de belli koşullar gerçekleştiğinde kamu alacaklısının **mahallî en büyük memurunun kararıyla ihtiyatî haciz yoluna qitmesidir.** Örneğin **teminat vermeyi gerektiren durumlar varsa, borçlunun belli bir ikametgâhı yoksa, borçlu kaçmışsa, kaçma ya da mal kaçırma olasılığı varsa, mal bildiriminde bulunmamışsa ihtiyatî haciz uygulanır** (AATUHK. m.13). Borçlunun sonradan teminat göstermesi durumunda ihtiyatî haciz kaldırılır (AATUHK. m.16). İhtiyatî haciz işlemine karşı yedi gün içinde vergi mahkemesinde dava açılarak ihtiyatî haciz nedenlerine itiraz edilebilir (AATUHK. m.15, BİMMVKK. m.6/b).

İhtiyatî Tahakkuk

Sadece vergiler için uygulanan bir güvenlik önlemidir. İleride tahakkuk edebilecek vergi borcunun tahsilini güvence altına almak üzere uygulanan bu önlem için gerekli koşullar yasada şöyle sıralanmıştır: Belli ihtiyatî haciz nedenleri varsa (bu arada, örneğin re'sen ve ikmalen vergi tarhı işlemlerine girildiğinde teminat istenmesini gerektiren durum varsa), yükümlü mal kaçırma ya da tevessül etmişse, teşebbüsün muvazaalı olduğuna dair delil elde edilmişse vergi dairesi müdürünce defterdardan ihtiyatî tahakkuk uygulaması istenebilir (AATUHK. m.17). İhtiyatî tahakkuk işleminin pratik sonucu, ihtiyatî tahakkuk konusu vergi miktarının derhal tahakkuk ettirilmesidir. İhtiyatî hacizde olduğu gibi, ihtiyatî tahakkuk işleminin nedenlerine ve miktarına karşı vergi mahkemesinde dava açılabilir (AATUHK. m.20).

Hükümsüz Sayılan İşlemler

6183 sayılı yasa, belli işlemlere girişen kamu borçlusunun gerçekleştirdiği bir kısım devir işlemleriyle borç yüklenimlerinin adlî yargıda açılacak davalar ile hükümsüz saydırılması suretiyle kamu alacağının tahsilinin sağlanmasını öngörmektedir. Buna göre, zamanaşımı süreleri içinde kalmak koşuluyla, kamu borçlusunun yaptığı bağışlar, ivazsız tasarruflar, belli yakınlıktaki kimselere temlik edilip de bağışlama sayılan tasarruflar, kamu alacağının tahsilini olanaksız kılmak için yapılan işlemler iptal ettirilip hükümsüz saydırılabilir. **Bu güvence önlemleri esas itibarıyla borçlunun "mal kaçırma" üzere giriştiği işlemlerin iptaline yöneliktir.**

Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yolları

Genel Açıklama

Türk pozitif hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları idarî çözümler (barışçıl çözümler)- yargısal çözümler biçiminde ikiye ayrılır. İdarî çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idarî denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlerdir. Bizim sistemimizde uzlaşma ve düzeltme yolları barışçıl çözümleri oluştururlar. Türk uygulaması bakımından idarî çözümler için şu iki özellik belirtilebilir: Bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur; idarî yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm de istenilebilir. Barışçıl çözümlerle üzerinde anlaşılabilen ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamıyla bir "çekişme" (niza) haline getirilen uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, kanun yollarına (itiraz, temyiz) başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme bağlanır.

İdari Çözüm Yolları

Uzlaşma

Uzlaşma, belli miktardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ve yükümlünün pazarlık sonucu anlaşmalarıdır. Türk vergi hukukuna 1963 yılında girmiştir. Uzlaşmaya benzer ya da yakın kurumlar yabancı sistemlerde de anlaşma, görüşme, ön anlaşma gibi adlarla uygulanmaktadır. Bizdeki şekle modellik eden Alman uygulaması ise anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle 1977'de yasa koyucu tarafından kaldırılmıştır.

Uzlaşmanın kabulünde izlenen esas amaç, uyuşmazlıkları kolayca giderip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır. Gerçekten eski vergi yargısı sistemimizde bir uyuşmazlığın kesin çözümü ortalama beş, altı yılı bulmaktaydı. Yargısal karara göre miktarı değişebilecek bir vergiyi ödeme durumunda kalmaktansa belli marjlar içinde saptanan bir miktarı ödemek yükümlüler açısından da bazen yararlı olmaktadır. Ancak bu pratik yararlarına karşın, uzlaşma yolu hukuk teorisi açısından birkısım çekinceleri akla getirmektedir. Şöyle ki: Yasa önünde her bakımdan aynı durumda olan iki yükümlüden biri uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebilir. Bu durumda vergide, anayasal eşitlik ilkesi zedelenmiş olur. Aynı durumdaki yükümlülerin her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birisinin uzlaşmaması olasılığında da eşitlik ilkesi açısından kuvvetli soru işaretleri yine söz konusu olabilecektir.

Uzlaşma yoluna başvurulabilen için ön koşul, re'sen, ikmalen veya idarece vergi tarh edilmiş olmasıdır. Konusu böyle belirlenen uzlaşma yoluna gidebilmek için gerekli koşullar aynı maddede dört noktada toplanmıştır. Buna göre, tarhiyatta vergi hatası ve her türlü maddî hata var ise, Vergi Usul Kanununun 369 uncu maddesi çerçevesinde yanılma söz konusu ise, yasa hükümlerine gereği kadar nüfuz edilememişse, uyuşmazlık konusu olay ile ilgili olarak vergi yargısı ve idare arasında görüş farklılığı var ise uzlaşmaya gidilebilir.

Uzlaşmaya varılması üzerine imzalanan tutanak kesin olup bu konuda artık hiçbir idarî ya da yargısal başvuru yapılamaz (VUK. Ek m.6). Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve buna bağlı olarak kesilen cezaya karşı dava açamaz (VUK. Ek m.7/3). Aynı şekilde, uzlaşma konusu yapılmış işlemlerde artık Vergi Usul Kanununun 376 ncı maddesi uyarınca ayrıca cezalarda indirim uygulaması geçerli olmaz (VUK. Ek m.9).

Yapılan görüşme sonucu uzlaşmaya varılamamışsa, süresinde bu yola başvurmuş olan yükümlü yine süreye riayet etmek koşuluyla dava açabilir. Uzlaşma başvurusu sırasında vergi davası açma süresi dolmuş ya da onbeş günden az kalmış ise dava süresi onbeş gün olarak uzar (VUK. Ek m.7). Uzlaşma konusu yapılan vergiler ile buna bağlı cezalar aynı zamanda tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş sayıldığından, ödeme zamanına ilişkin hükümler çerçevesinde ödenirler (VUK. Ek m.8).

3239 sayılı Kanun ile, Vergi Usul Kanununun uzlaşma ile ilgili hükümlerine, "tarhiyat öncesi uzlaşma" başlığıyla yeni bir madde eklenmiştir (VUK. Ek m.11). Tarhiyat öncesi uzlaşma, bu çözüm yolunun başka ülkelerde uygulanan şekillerine benzemektedir. Vergi tarh edilmeden önce, tarh edilecek vergi üzerinde anlaşma imkânı böylece doğmuştur. Tarhiyattan önce uzlaşmaya başvurulup uzlaşma gerçekleşmediği takdirde, tarhiyat sonrasında uzlaşma yolu kapanmaktadır (VUK. Ek m.11).

Vergi Hataları ve Düzeltme

Vergi uyuşmazlıklarının idarî, barışçıl çözümleri arasında yer alan ikinci yol vergi hatalarında düzeltme-

dir. Düzeltme vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların giderilmesi amacıyla Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bulunan bir idarî süreçtir. Vergi Usul Kanunu 116 ilâ 126 nci maddeleri arasında düzeltme yolunu ve bu sürecin konusu olan vergi hatalarını hükme bağlamış bulunmaktadır. 116 ncı maddeye göre, “Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır”. Yasa vergi hatası için bu genel tanımı verdikten sonra bu kavrama giren sakatlık türlerini 117 nci maddede “hesap hataları “ ve 118 inci maddede “vergilendirme hataları” başlıklarıyla düzenlemektedir. Vergi hatası taşıyan sakat bir vergilendirme işlemine karşı yargı yoluna gidilebileceği gibi, beş yıllık zamanaşımı süresi içinde kalmak koşuluyla, bu hata vergi dairesince re’sen ya da yükümlünün başvurusu üzerine düzeltilebilir. Düzeltme başvurusu vergi dairesince reddedilen yükümlü, şikâyet yolu ile üst mercie gidebilir. Şikâyet başvurusu da reddedildiği takdirde, bu red işlemine karşı dava açılır; bu aşamada artık uyuşmazlık yargı yoluna intikal etmiş olur. İşlem, Vergi Usul Kanununun tanımına uygun bir vergi hatası ile sakatlık taşımadığı takdirde, hataların düzeltilmesine ilişkin bu özel yolla açılan dava, süresinde yargı mercilerine başvurulmamış olması nedeniyle **usulden** reddedilir.

Vergi hataları

Düzeltme işleminin konusunu, Vergi Usul Kanununda “vergi hatası” adı ile öngörülen belli vergilendirme sakatlıkları oluşturur. Yasa koyucu, hata niteliğindeki, görülmesi, giderilmesi nisbeten kolay bir kısım yanlışlıkların ortadan kaldırılması için daha pratik bir yol olarak düzeltme işlemi öngörmüştür. Vergi Usul Kanununun hata kavramını tanımlayan ve yukarıya metnini aldığımız 116 ncı maddesi hükmünden vergi hatası kavramının unsurlarını çıkartabiliriz:

Herhangi bir vergilendirme işleminin taşıdığı sakatlığın vergi hatası sayılması için ilk olarak, haksız bir işlem bulunmalıdır. “Haksız” olma unsurunu hukuka ve yasaya aykırılık şeklinde anlamak gerekir. Bu haksız işlem sonucu **fazla ya da eksik vergi alınması** söz konusu olmalıdır. Bu unsurdan anlaşılacağı gibi, sakat işlem vergi dairesi lehine (yükümlü aleyhine) olabileceği gibi bunun tersi de geçerlidir. Yukarıda çözümlendiğimiz 116 ncı madde ile 117 ve 118 inci maddeleri de göz önünde tutarak, vergi hatasını şöyle tanımlayabiliriz: **Vergi hatası, doğrudan vergi miktarını etkileyerek fazla, eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yol açan maddî yanlışlıklar ya da ilk bakışta anlaşılabilen basit yanlışlıklardır.** Bu tanım çerçevesinde vergi hatası kavramının hukukî sınırlarını inceleyebiliriz.

Vergi hatalarını nisbeten kolay görülebilen, üzerinde tartışmaya pek gerek olmayan, açık ya da oldukça basit yanlışlıkların oluşturduğunu daha önce ifade etmiş, bu nedenle yasa koyucunun vergi hatalarına özgü olmak üzere ayrı bir çözüm yolu benimsediğini belirtmiştik. İşte vergi hatası kavramı dışında kalan öyle birkısım sakatlıklar varolabilir ki, yasa koyucu bunların hatalara özgü bir yol olan düzeltme işleminden yararlanmasını öngörmemiş, tartışma konusu yapıldığında bunların yargı organında karara bağlanması esasını benimsemiştir. Vergi hatası dışında kalıp da tartışma nedeni olabilecek bu tür konulara ve uyuşmazlıklara doktrinde “hukukî uyuşmazlık” adı verilmektedir. Hukukî uyuşmazlıklar, vergi hatasından farklı olarak, vergilendirme işleminin özüne ilişkin, vergi alacaklısı ile vergi borçlusunu arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlarda ortaya çıkar. Taraflardan biri işlemde sakatlık olduğunu ileri sürerken karşı taraf işlemin kanun hükümleri çerçevesinde düzgün olduğunu iddia eder. Olaya uygulanacak yasa hükmü açık olmayıp da bir yorum sorunu ile karşı karşıya bulunuluyorsa yine hukukî bir tartışma söz konusudur.

Bir vergilendirme işleminde vergi hatası bulunduğu düşüncesiyle baştan yargı mercilerine başvurmak

yerine, yargısal süreler dolduktan sonra düzeltme yoluna gidildiğinde istem reddedilip sonuçta iptal davası açılınca işlemin vergi hatası değil de hukukî uyuşmazlığa konu olduğu kanısına varılırsa, hatalara özgü yolla yargı merciine intikal ettirilmiş olan bu dava, hukukî uyuşmazlıkların çözümü için gerekli süreler içinde yargı mercilerine başvurulmadığı gerekçesiyle usulden reddedilir.

Hesap hataları

Hesap hataları vergi miktarını etkileyen maddî hatalar ve hesaplama yanlışlıklarıdır. Bu tanıma göre hesap hataları kolay görülebilen, basit, aritmetik yanlışlıklardan doğmaktadır. Bu yanlışlıklar hem yükümlü hem de vergi dairesi tarafından işlenebilir. Bu hataları üç grupta inceleyebiliriz.

Matrahta hata: Bu hatalar oldukça basit yanlışlıklardan doğar. Örneğin beyannamede bir toplama yanlışlığı sonucu matrahın yüksek ya da düşük gösterilmesi, gelir vergisinde gelirin toplanması ve beyan sınırının yanlış hesaplanması, indirimlerin eksik uygulanması gibi yanlışlıklar matrah miktarının fazla ya da eksik gösterilmesi sonucunu yaratan hatalardır.

Vergi miktarında hata: Vergi Usul Kanunu, bu hata türünü vergi oranlarında, tarifelerde yapılan uygulama yanlışlıkları ve mahsup işlemlerinden doğan yanlışlıklar olarak belirtmektedir.

Çifte vergi: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin, gelir vergisinde bağlı buldukları vergi dairesi (ikametgâh vergi dairesi) ile çalışma yerleri farklı olan yükümlüler yönünden çifte vergilendirme kolayca söz konusu olabilir.

Vergilendirme hataları

Bu vergi hatası türü Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesinde, dört bent halinde düzenlenmiştir. "Vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları" olarak tanımlayabileceğimiz bu hatalar, yükümlü kişide hata, yükümlülükte hata, konuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dört grupta toplanabilir.

Yükümlü kişide hata: Bu hata türü bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi ya da alınmasıdır. Vergiyi doğuran olayla hiçbir ilişkisi olmayan bir kimseden vergi istenmesi durumunda yükümlü kişide hata karşımıza çıkar. Annesinin işlerini vekâleten yürüten kişiden, anneye ait vergi borcunun istenmesi yükümlüde hataya örnek gösterilebilir..

Yükümlülükte hata: Açık olarak vergiye tâbi olmayan ya da muaf olan kimsenin vergi borçlusu sayılması yükümlülükte hata oluşturur. Yürürlükte olmayan vergi yasası hükümlerine dayanarak vergi salınması da bir vergilendirme hatası oluşturur.

Konuda hata: Açık olarak vergi konusuna girmeyen ya da vergiden istisna edilen unsurların vergilendirilmek istenmesi konuda hatayı ortaya çıkarır.

Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata: Herhangi bir vergi ile ilgili olarak vergilendirme ve muafiyet dönemlerinin yanlış uygulanması bu hata türünü yaratır. Örneğin emlak vergisindeki geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması.

Düzeltilme yolları

Düzeltilme işleminin gerek vergi aslında gerek vergi cezalarında geçerli olduğunu daha önce belirtmiştik. Vergi Usul Kanununun 375 inci maddesine göre, "Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları

için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir". Gerek vergiler gerek cezalar bakımından yapılacak düzeltme için kanunda iki yol düzenlenmiştir. Buna göre düzeltme işlemi ya vergi dairesince, re'sen yapılır ya da yükümlü başvurusu üzerine gerçekleşir. Re'sen düzeltme yolunda vergi dairesi tereddüt edilmeyen açık ve mutlak hataları kendiliğinden giderir. Re'sen düzeltme nedenleri vergi dairesinin kendi iç denetim mekanizmaları ile ortaya çıkar. Re'sen düzeltme işlemi aleyhine olan yükümlünün bu işleme karşı dava açma hakkı mahfuzdur (VUK. m.121). Başvuru ile düzeltmede ise yükümlü vergi dairesinden hatanın giderilmesi isteminde bulunur. Bu istem vergi dairesince kabul edilmediği takdirde yükümlü şikâyet yoluyla üst mercie gidebilir. Genel olarak şikâyet mercii Maliye Bakanlığıdır; Şikâyet başvurusu da reddedilen yükümlü için olayı yargı mercisine intikal ettirme olanağı vardır.

Düzeltilme zamanası

Vergi Usul Kanununun 126 ncı maddesine göre, "114 üncü maddede yazılı zamanasını süresi dolduktan sonra meydana çıkartılan vergi hataları düzeltilemez". Görüldüğü gibi, yasa 114 üncü maddeye yani tahakkuk zamanasına atıf yapmak suretiyle, düzeltme zamanasının başlangıcında da vergiyi doğuran olayı ve onu izleyen takvim yılı başını esas tutmuş olmaktadır. Beş yıllık zamanasını süresi her iki düzeltme yolu için de geçerlidir. Bu süre içinde kalmak koşuluyla yükümlü başvuru ile düzeltme isteminde bulunabileceği gibi vergi dairesi de re'sen düzeltme yoluna gidebilir.

Vergi Yargısı

Yargısal çözümde barışçıl (idari) çözümlerin aksine davacı ve davalı arasındaki "çekişme" yargı organının işlemi ile karara bağlanıp kesin olarak son bulur. Vergi yargısı geniş kapsamıyla malî yargının bir koludur. Malî hukuk kavramına paralel olarak malî yargı kamu gelirlerinden başka kamu giderlerinde de hukuka uygunluk denetimini içermektedir. Ayrı, bağımsız bir vergi yargısına gerek olup olmadığı doktrinde uzun boylu tartışılmıştır. Bu teorik tartışmalar ötesinde, vergi yargısının Türkiye'de idarî yargı içinde örgütlendiği görülmektedir.

Vergi Yargısının Yapısı

Vergi mahkemeleri vergi uyuşmazlıklarında genel görevli, bağımsız ilk derece yargı mercileridir. Kurulacakları yerler ve yargı çevreleri Adalet Bakanlığınca saptanır. Bugünkü örgütlenme şekline göre otuzüç ilde toplam ellidokuz vergi mahkemesi kurulmuştur. Vergi mahkemesi tek yargıçlı ve kurul halinde olmak üzere iki şekilde görev yapar. Toplam 1 milyar lirayı (tek yargıçla bakılacak davalara ilişkin parasal sınır her yıl yeniden değerlendirilerek arttırılmaktadır.2005 yılında bu tutar 5.350 YTL'sidir.) aşmayan tarhlara karşı açılan davalar vergi mahkemesinde tek yargıç tarafından karara bağlanır. Bunların dışındaki uyuşmazlıklara ise vergi mahkemesi kurul halinde bakar (BİMMVK. m.7 ve 3410 sayılı kanun ile ek. m.1). Vergi mahkemelerinde tek yargıçla bakılan davalarda verilen kararlara karşı kanun yolu, halen yirmiiki il merkezinde kurulmuş bulunan bölge idare mahkemeleri nezdinde yapılacak **itiraz** başvurusudur. Vergi mahkemesinin kurul halinde verdiği kararlara karşı ise Danıştay'da **temyiz** yoluna gidilir. Böylece vergi yargısının bugünkü yapısı iki dereceli olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. **Bölge idare mahkemesinin kararları kesin olup bunlara karşı Danıştay'a gidilemez.**

Vergi Davalarında Yargılama Usulü

Vergi davası yasada öngörülen yetkili mahkemeye açılır. İdarî Yargılama Usulü Kanununa göre yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında ödeme emrini düzenleyen, diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemesidir

(m.37). Vergi davası yazılı şekle tâbidir; bir dilekçe ile mahkemeye başvurulur (İYUK. m.3/1). Dilekçelerin verileceği merciler yasada belirtilmiştir.

Vergi davasında konu, yani istemin konusu işlemin iptali, tarhiyatın terkinini, tahsil edilmiş vergilerde iade, haciz, ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk işlemlerinin kaldırılmasına ilişkindir (VUK. m.378, AATUHK. İlgili hükümler). **Yükümlüler, vergi hataları hariç, ilke olarak kendi beyanlarına karşı dava açamazlar** (VUK. m.377/2). Ancak ihtirazî kayıtla yapılan beyan için dava açılabilir. İdarî Yargılama Usulü Kanunu kabul etmektedir (m. 27). Vergi davaları bakımından önemli nokta kanunda öngörülen süreye riayet edilmesidir. İdarî Yargılama Usulü Kanunu vergi davalarında süreyi genel olarak **otuz gün** olarak düzenlemiştir (m.7/1). Bu süre ilke olarak tebliği izleyen günden başlar.

Vergi Usul Kanunu kimlerin davacı olabileceğini hükme bağlamıştır. İlgili maddeye göre, yükümlüler ve vergi cezası kesilenler davacı olabilir. **Vergi davası, açıldığında önemli bir etki yaratır. Verginin tahakkuku, karara göre dava sonuna ertelenmiş olur**; dolayısıyla tahsil işlemleri durur. Ancak tahsil aşamasında açılan davalarla ihtirazî kayıtla verilen beyannamelere ilişkin davalarda tahsil durmaz. Bunlar hakkında ayrıca yürütmenin durdurulmasını isteme olanağı vardır. (İYUK. m.27). Dilekçe, yapılan ilk inceleme sonucu kanuna uygun bulunursa (İYUK. m.14), davalıya tebliğ olunur (İYUK. m.16/1). **İdarî Yargılama Usulü Kanununun 60 ıncı maddesi uyarınca, yargı aşamasında tebligat işlemleri Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde yürütülür.** Davalının savunması, buna karşı davacının hazırlayacağı ikinci dilekçe ve davalının ikinci savunması taraflara tebliğ olunur. İdarenin savunması ile birlikte uyuşmazlık konusu işlem dosyası da vergi dairesince mahkemeye gönderilir (İYUK. m.16). Dosya böylece tamamlandıktan sonra yargılamaya geçilir.

Vergi yargısında yazılı usul ve dosya üzerinde inceleme asıldır. İstisnaî olarak, tarh miktarı bir milyar lirayı aşan davalarda taraflardan birinin isteği üzerine, ya da mahkemece re'sen duruşma yapılmasına karar verilir. (İYUK. m.17; Ek m.1). Bu parasal sınır her yıl yeniden değerlendirilerek artmaktadır (4577 S.K. m.9 ile değişik Ek m.1). Re'sen araştırma ilkesi gereği vergi mahkemeleri davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar (İYUK. m. 20/1).

Yükümlü tarafından açılan davada hüküm davanın kabulü yolunda ise, vergi dairesinin işlemi iptal edilir. Tarhiyatın terkinini, ödenmiş verginin iadesi, haciz vb. işlemlerin kaldırılması yolunda hüküm tesis edilir. **Yükümlünün davası reddedildiği takdirde**, tarh edilmiş vergi tahakkuk etmiş olacağından ödenmesi gereken bir aşamaya gelir. Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesi hükmüne göre, tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar mahkeme kararına göre hesaplanan verginin ihbarname ile tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Re'sen, ikmalen ve idarece yapılan tarhiyatlara karşı dava açılması halinde, vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı yasada belirtilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Yükümlü isterse, dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezaları, davanın devamı sırasında kısmen veya tamamen ödeyebilir. Böyle bir durumda yükümlü, davayı kaybettiği takdirde gecikme faizi ödemekten kurtulmuş olur (VUK. m.112, b.3).

Vergi mahkemesi kararının diğer bir sonucu da, bu kararın ilgili mercilerce uygulanması zorunluluğudur. Aksine hareket edilmesi durumunda İdarî Yargılama Usulü Kanununun 28 inci maddesi uyarınca vergi dairesi en geç otuz gün içinde mahkeme kararına göre işlem tesis etmek zorundadır (İYUK. m.28/1). Buna uyulmadığı takdirde idare aleyhine maddî ve manevî tazminat davası açılabilir (İYUK. m.28/3). Mahkeme kararını kasten uygulamayan kamu görevlisi aleyhine de dava açılabilir (İYUK. m.28/4), kararın infazının gecikmesi

nedeniyle idare kanunî gecikme faizi ödemekle yükümlü olur (İYUK. m.28/6).

Kanun Yolları

İtiraz ve temyiz yolları

Vergi mahkemesinin kararına karşı, davanın konusuna göre, tek yargıç tarafından verilen hükümler için bölge idare mahkemesi nezdinde itiraz yoluna gitme, kurul halinde verilen kararlara karşı ise Danıştay'a temyiz yolu ile başvurma olanağı vardır. Böylece tek yargıçla verilen kararlar bölge idare mahkemesinin kararı ile, kurul halinde verilen kararlar ise Danıştayca tesis edilecek hükme göre kesinleşir. Vergi yargısının iki dereceli düzeninin gereği ve sonucu olarak, bölge idare mahkemesi kararları kesin olup bunlar aleyhine Danıştay'a gidilemez.

Vergi mahkemelerinin tek yargıçla verdiği kararlara otuz gün içinde bölge idare mahkemesinde itiraz edilebilir (İYUK. m.45/1, 2). Tek yargıçlı kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz (İYUK. m.47). Bölge idare mahkemesinde itiraz, temyiz şekil ve usullerine tâbidir (İYUK. m.45/3). İtiraz sonucu verilecek karar kesindir (İYUK. m.45/5). İtiraz yolu incelemesinde maddî olayın yeterince açık olduğu görülürse, ya da itiraz yalnız hukukî noktalara ilişkin ise, mahkeme kararındaki maddî yanlışlıkların düzeltilmesi olanağı varsa, bölge idare mahkemesi için esas hakkında karar verir; aksi takdirde inceleme ve araştırmayı bu merci kendisi yaparak esas hakkında hüküm verir (İYUK. m.45/4).

Vergi mahkemesinde kurul halinde verilen kararlara karşı otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir (İYUK. m.46). Mahkeme kararı Danıştay'da görev ve yetki kuralları, usul hükümleri ve esas açısından incelenir. Danıştay inceleme sonunda usul ve esas açısından yasaya aykırılık bulursa mahkeme kararını bozar (İYUK. m.49/1, 3). Danıştay kararı kısmen onaylama kısmen bozma şeklinde de olabilir; bu durumda bozmaya konu miktar da belirlenir (İYUK. m.49/5); onaylanan miktar açısından vergi borcu kesinlik kazanır. Bozma kararı üzerine dosya kararı veren mahkemeye gönderilir. Kararın bozulması üzerine yürütme kendiliğinden durur (İYUK. m.52/4). Vergi mahkemesi ya bozma kararına uyar, ya da eski kararında direnir. Direnme durumunda konu, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda nihaî olarak karara bağlanır (İYUK. m.49/3,4). Öte yandan 3619 sayılı kanunda öngörülen değişikliğe göre bu kurul, Danıştay vergi dava daireleri kararlarına karşı temyiz merciidir (DK. m.38; İYUK. m.46).

Kanun yollarına başvurulması mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmaz. (İYUK. m.27/1); ancak yürütmenin durdurulması istenirse bölge idare mahkemesi veya Danıştay yürütmenin durdurulmasına karar verebilir (İYUK. m.52, 27/5).

Diğer kanun yolları

Kanun yararına bozma: İdari Yargılama Usulü Kanunu Danıştayca incelenmeksizin kesinleşen idare mahkemesi, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilen kararlarına karşı Danıştay Başsavcısına kanun yararına temyiz yoluna başvurma yetkisi tanıdır. ***Başsavcı bu yola ilgili bakanlıkların gerek görmesi üzerine (vergi davalarında bu bakanlık Maliye Bakanlığdır) ya da kendiliğinden başvurabilir. Kesinleşmiş bir vergi mahkemesi ya da bölge idare mahkemesi kararının kanun yararına temyize konu olabilmesi için hukuka aykırı bir sonuç taşıdığı kuşkusunu yaratması gerekmektedir. Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz yoluna başvurulması sonucunda Danıştayca bozma kararı verilirse bu karar, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme kararının hukukî sonuçlarını kaldırmaz. Kanun yararına bozma kararı üzerine kararı veren vergi ya da bölge idare mahkemesince davaya yeniden bakılmaz. Bozma kararı, kesinleşen davanın taraflarının hukukî***

BU NOTLAR, DERSTE İŞLENEN KONULARIN ÖZETİ OLUP, DERSE DEVAM ETMEYEN ÖĞRENCİLER İÇİN TEK BAŞINA YETERLİ KAYNAK NİTELİĞİNDE DEĞİLDİR.

Derste önerilen kaynaklar ve bu kaynaklardan da özellikle ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N., Vergi Hukuku, Ankara 2005 yararlanılarak hazırlanmıştır.

Öğrencilerin bireysel yararlanmasına yönelik hazırlanmış olup hiçbir suretle elektronik, basılı vb. biçimlerde çoğaltılıp, ticari amaçlarla kullanılamaz.

durumlarını etkilememekle beraber, kararın bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazetede yayınlanır.

Kararın düzeltilmesi: Bu yola sadece Danıştay dava daireleri ile idari veya vergi dava daireleri genel kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ve bölge idare mahkemelerince itiraz üzerine verilen kararlar hakkında bir defaya mahsus olmak üzere ve kararın tebliğinden itibaren **onbeş** gün içinde taraflarca başvurulabilir. Vergi mahkemeleri kararlarına karşı kararın düzeltilmesi istenemez. Düzeltme istemi, esas kararı vermiş olan Danıştay Dairesi, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ya da bölge idare mahkemesi tarafından incelenir. Yasa, hangi nedenlere dayanılarak kararın düzeltilmesi istenebileceğini hükme bağlamıştır. Bu nedenler başlıca dört tanedir: **1) Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması, 2) Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması, 3) Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması, 4) Hükümün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış bulunması.** İlgili vergi yargısı mercileri, ileri sürülen nedenlerle bağılıdır. Düzeltme isteminin reddi hakkındaki kararlara karşı düzeltme yoluna başvurulamaz; çünkü yasada kararın düzeltilmesinin bir kez istenebileceği hükme bağlanmıştır.

Yargılamanın yenilenmesi: İdari Yargılama Usulü Kanunu Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kesinleşmiş kararlara karşı olağanüstü bir kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesini kabul etmiştir. Bu yola başvurabilmek için şu nedenlerden birinin bulunması gerekir: **1) Zorlayıcı nedenler dolayısıyla ya da lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir nedenle elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması, 2) Karara temel alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş ya da sahte olduğu mahkeme ya da resmi bir makam önünde ikrar olunmuş ya da sahtelik hakkında hüküm karardan önce verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması, 3) Karara temel alınan bir ilâm hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması, 4) Bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi, 5) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması, 6) Vekil ya da yasal temsilci olmayan kişilerle davanın görülüp karara bağlanmış bulunması, 7) Çekinmek zorunda olan başkan, üye ya da yargıcın katılmasıyla karar verilmiş olması, 8) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek yasal bir dayanak yokken, aynı mahkeme ya da başka bir mahkeme tarafından önceki ilâmın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.**

Yargılamanın yenilenmesi istemi, esas kararı vermiş olan mahkeme ya da Danıştay Dairesi tarafından karara bağlanır. İdari Yargılama Usulü Kanunu (m.53/3) süreye ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Buna göre yukarıda belirtilen yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden ilk yedisi için bu süre, söz konusu olayların gerçekleşme tarihinden başlayarak altmış gün, sekizinci nedende ise on yıldır.

Açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi: **Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse, ya da birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıyorsa, taraflar kararın açıklanmasını ya da aykırılığın giderilmesini isteyebilirler. Açıklama ya da aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir.** Mahkemenin bu istem üzerine vereceği karar taraflara tebliğ edilir (İYUK. m.29). Kararda tarafların adı, soyadı, sıfatı ile ilgili maddî hata bulunuyorsa ya da hükümde hesap yanlışlıkları yapılmışsa taraflar kararı vermiş olan daire ya da mahkemeye başvurarak bunların düzeltilmesini isteyebilirler. Düzeltmeye karar verilirse durum, ilâmın altına yazılır (İYUK. m.30).

Açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi yoluyla mahkeme hükmünün içeriği değiştirilemez.

Vergi Yargısında İspat ve Delil

Vergi yargıcı bir uyuşmazlık hakkında hüküm tesis ederken metodolojik bakımdan sırasıyla iki aşamada zihinsel faaliyette bulunacaktır: a) Önce maddi olay araştırılıp saptanacak; b) Daha sonra, bu olaya uyan yasa hükmü uygulanacaktır. Olaya uygun yasa hükmünün bulunması bir yorum işlemidir. Ancak bundan önce vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın (vergiyi doğuran olayın) niteliğinin saptanması gerekmektedir. İşte bu aşamada davada taraflar yargıcın maddi olay hakkında bir kanaate ulaşmasını sağlamak üzere olayın niteliğini belirlemeye çalışırlar; bu çaba ispat sürecine ilişkindir. Taraflar ispat için delillerden yararlanacaklardır. Tarafların ispat çabası (ya da re'sen araştırma) sonucu maddi olayı saptayan yargıç, bu olayın kapsamına girdiği yasa hükmünü uygulayarak bir karara varır. Görüldüğü gibi ispat konusu, yorum süreci ile ilişkilidir. Yorum işleminde temeldeki maddi olaya (küçük önerme), yasa hükmü (büyük önerme) uygulanmak suretiyle bir sonuca, karara (vargı) ulaşılır. İşte tüm bu süreç içinde temeldeki maddi olayın (vergiyi doğuran olay, küçük önerme) niteliğinin saptanması ispat eyleminin konusu olmaktadır; ispat eyleminde ise delillerden yararlanılır.

Vergi Usul Kanununun ispata ilişkin yeni hükmüne göre, "İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti **yemin hariç** her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran **olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi** ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir" (m.3/B). Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin B bendinin ikinci fıkrası maddi olayın ispatında kullanılacak delilleri saymaktadır. Buna göre maddi olay yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilir. Görüldüğü gibi fıkra hükmü ilke olarak delil serbestisi esasını benimsemiş bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu, gerçek mahiyetin, ekonomik niteliğin, yemin hariç her türlü delille ispatlanacağını öngörmek suretiyle delil serbestisini kural olarak hükme bağlamış bulunmaktadır. Ancak bu kurala yemin konusunda bir istisna getirilmektedir (VUK. m.3/B/2). Tanık beyanları ile ilgili olarak getirilen bir kısıtlama ise, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan tanık ifadesinin kullanılamayacağı yolundadır. Örneğin bir müteahhidin ticarî kazancının saptanması için ondan daire satın alan kişilerin ifadesine, bir doktorun serbest meslek kazancı araştırılırken onun muayene, tedavi ve ameliyat ettiği hastalara başvurulabilecektir. Bu ilginin saptanması da yargı merciinin görevi içindedir.

Vergi hukukunda da iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlü tutulmaktadır; bir olaydan kendi lehine sonuç çıkartacak olan taraf, bunu ispat etmek zorundadır. Özellikle ekonomik, ticari ve teknik icaplara uymayan durumlar ile olayın özelliğine göre normal ve olağan sayılmayan durumlar iddia olarak ileri sürülürse, iddia sahibi bunu ispat etmekle yükümlü tutulmuştur.