



THE ELEMENT OF POWER IN THE TAXATION PERIOD IN TURKISH TAX LAW AND THE ADMINISTRATIVE DISCRETION

Engin HEPAKSUZ¹
Orçun AVCI²

Abstract

Taxes are one of the most important sources of revenue of the state, which is used to meet public expenditures. Taxes, fees, duties, and other such financial obligations shall be imposed, amended, or revoked by law, according to Article 73/3 of the Constitution of the Republic of Turkey. On the other hand, the essential elements of tax (tax subject, taxpayer, taxable event, tax base, tax scale and rate, tax exemption and exception, time of payment) have to be also clearly specified by special tax laws. The power to pass the law belongs to the legislative body, and that power shall also not be delegated. The administrative transactions and acts are established and exercised through the administration in conformity with the constitution and laws. As an important principle in administrative law, the administration is a whole with its formation and functions and shall be regulated by law, according to the constitutional provision. There are two major notions in administrative law and tax law, which are called non-discretionary power and discretion in terms of administrative acts and transactions. Administrative discretion is an exceptional area in tax law because of the principle of the legality of taxation as specified in the constitution. When administrative discretion is concerned, the administration has the possibility to make preferences and choices. However, by the rule of law and principles of the legality of administration, administrative discretion needs to be exercised within the legal boundaries. Here, legal rules identify the boundaries of the discretion of the administration. From this perspective, administrative discretion does not mean arbitrary decisions or arbitrariness and is determined by legal boundaries. In this study, administrative discretion is evaluated in terms of various tax law applications, and administrative transactions in the taxation period.

Article History:

Date submitted:

29 June 2021

Date accepted:

6 August 2021

Jel Codes:

H20, H29, H83, K34

Keywords:

Taxation Period,
Administrative Act,
Power, Non-
Discretionary Power,
Administrative
Discretion

Suggested Citation: Hepaksaz, E. & Avcı, O. (2021). The Element of Power in The Taxation Period in Turkish Tax Law and The Administrative Discretion. *Cumhuriyet University Journal of Economics and Administrative Sciences*, 22(2), 248-274.

¹ Prof. Dr., İzmir Kâtip Celebi University, Faculty of Economic and Administrative Sciences, Department of Public Finance, engin.hepaksaz@ikcu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-4383-4091.

² Asst. Prof. Dr., Aksaray University, Faculty of Economic and Administrative Sciences, Department of Public Finance, orcun.avci@outlook.com, ORCID ID: 0000-0002-7917-9802.



TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YETKİ UNSURU VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

Engin HEPAKSAZ¹
Orçun AVCI²

Öz

Vergiler, bir devletin kamu harcamalarını finanse etmek için kullanılan en önemli gelir kaynaklarından biridir. Anayasa'nın 73/3. maddesine göre "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır". Ayrıca, verginin asli unsurlarının da (verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, matrah, vergi tarifesi ve oranı, muafiyet, istisna, ödeme zamanı) özel vergi kanunlarında açıkça yer alması gerekmektedir. Kanun çıkarma yetkisi yasama organında olup, bu yetki devredilemez. İdari işlemler ise, Anayasa ve kanunlara uygun olarak idare tarafından tesis edilir. Çünkü Anayasa hükmüne göre; idare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. İdare ve vergi hukukunda idari işlem ve eylemler açısından 'bağlı yetki' ve 'takdir yetkisi' kavramları karşımıza çıkmaktadır. İdarenin takdir yetkisi, Anayasa'da belirtilen vergilemede kanunilik ilkesi nedeniyle vergi hukukunda istisnai bir alanı oluşturmaktadır. Takdir yetkisinin varlığında, idare bir tercih ve seçim yapma imkânına sahiptir. Ancak, hukuk devleti ve kanuni idare ilkelerinin bir gereği olarak, takdir yetkisinin hukuk kurallarına bağlı olarak ve hukuki sınırlar içerisinde kullanılması önem arz etmektedir. Burada, hukuk kuralları idarenin takdir yetkisinin sınırlarını belirler. Bu bakımdan idarenin takdir yetkisi kesinlikle keyfi kararlar veya keyfilik anlamına gelmez ve yasal sınırlarla belirlenir. Bu çalışmada idarenin takdir yetkisi, çeşitli vergi hukuku uygulamaları ve vergileendirme sürecinde ortaya çıkan idari işlemler açısından değerlendirilmiştir.

Makale Geçmişi:

İletilen Tarih:

29 Haziran 2021

Kabul Tarihi:

6 Ağustos 2021

Jel Kodları:

H20, H29, H83, K34

Anahtar Kelimeler:

Vergileendirme Süreci,
İdari İşlem, Yetki,
Bağlı Yetki, İdarenin
Takdir Yetkisi

Önerilen Alıntı: Hepaksaz, E., & Avcı, O. (2021). Türk Vergi Hukukunda Vergileendirme Sürecinde Yetki Unsuru ve İdarenin Takdir Yetkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 248-274.

¹ Prof. Dr., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, engin.hepaksaz@iccu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-4383-4091.

² Dr. Öğr. Üyesi, Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, orcun.avci@outlook.com, ORCID ID: 0000-0002-7917-9802.

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YETKİ UNSURU VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

1. GİRİŞ

Vergilemede temel ilkelere anayasalarda yer verilmesinin özünde ‘bütçe hakkı’ ve ‘*temsilsiz vergileme olmaz*’ anlayışı bulunmaktadır. Bu anlayışın izlerini 1982 Anayasası’nda yer verilen ‘*egemenliğin millete ait olması*’ ve ‘*egemenliğin, Anayasa’nın koyduğu esaslara göre, yetkili organlar eliyle kullanılması*’ hükümlerinde bulmak mümkündür (Özcan, 2017:167). Anayasa’da ‘*mali ve ekonomik hükümler*’ başlıklı dördüncü kısımda mali hükümlere yer verilmiş olup, bütçe süreci ve bu süreçte yasama ve yürütme organının fonksiyonları açıklanmıştır. ‘*Siyasal haklar ve ödevler*’ başlıklı üçüncü bölümün ‘*vergi ödevi*’ başlıklı 73. maddesi ise temel vergileme hükümlerine yer vermiştir. Maddede geçen “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmüne göre, bir vergi koyma, değiştirme, kaldırma ve verginin asli unsurlarını (verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarife, muafiyet, istisna, tarh, tarh yeri ve zamanı, tahakkuk, ödeme yeri ve zamanı) belirleme yetkisi yasama organına ait olup (Atcı ve Aslıhak, 2020:124-125) (vergilemede kanunilik ilkesi), bu yetki devredilemeyecektir. Yasama organına verilen bu yetki ‘*vergilendirme yetkisi*’ olarak adlandırılabilir. Aynı maddede vergilendirme yetkisinin bir istisnası olarak, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin yürütme organı olarak Cumhurbaşkanı’na verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Burada verilen yetki, verginin asli unsurlarını ‘*koyma*’ veya ‘*kaldırma*’ konusunda değil, sadece ‘*değişiklik yapma*’ konusundadır. Verginin asli unsurlarından ise sadece muafiyet, istisna, indirim ve oranlar konusunda ve ilgili kanunda belirtilecek aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde kalmak koşuluyla, değişiklik yapılabilecektir. Yürütme organına verilen bu yetki de ‘*sınırlı vergilendirme yetkisi*’ olarak adlandırılabilir.

Vergilendirme yetkisi yasama organına ait olduğu gibi, yine Anayasa hükmü gereği vergi kanunlarını uygulayacak, vergi gelirlerini toplayacak kurum ve kuruluşların ‘*görevlendirilmesi*’ de yasama organının yetkisindedir. “*Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz*” ve “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir*” hükümleri gereğince yasama organı ilgili kurumların kuruluş ve görevlendirme kanunlarını çıkararak yetkisini kullanmaktadır. Özel vergi ile usul kanunlarında idareye yetki verme ise farklı şekillerde olabilmekte ve şu alternatifleri kapsamaktadır; Hazine ve Maliye Bakanlığı’na (HMB) yönetmelik çıkarma veya usul ve esasları belirleme yetkisi verme, yetki kullanacak olanları ve onların yetkili kılacağı makamları belirleme yetkisi verme, doğrudan yetki kullanacak olan kişileri belirtme.

Bütçe sürecinde görev alan/yetki kullanan temel kurum ve kuruluşlar; HMB, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Vergi Dairesi Başkanlıkları (VDB), Defterdarlıklar ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’dır (VDKB). Diğer taraftan, mükelleflerin vergisel işlemlerini yapan ve idari işlem tesis eden çekirdek kurum ise ‘*vergi daireleri*’dir.

Yasama organı tarafından kanunla kuruluş ve görevlendirme yapıldıktan ve yetkiyi kullanacaklar da belirlendikten sonra, hukuk alanında sonuç doğuran ‘*idari işlem*’ ile idare yetkisini kullanır. Ancak, bazı vergi hukuku müesseselerinde idari işleme dayanak olmak üzere ön işlemler ve hazırlayıcı işlemlere ihtiyaç duyulur. Bunlar esas itibarıyla sonuç işlemi olmayıp, sonuca etki eden ve onu tamamlayan işlemlerdir. Kısaca ‘*hazırlık işlemleri*’ olarak adlandırılabilir.

Yetki kullanımında idare, yasama organının kuralı getirmedeki amacına (kamu yararı) uygun olarak, kanun hükmüne aykırı olmayacak ve yine kanunda belirtilen yol, yöntem ve usullerin

gösterdiği şekilde idari işlemi tesis eder. İdarenin tüm bu hususlarla bağlı olduğu yetkisine ‘bağlı yetki’ denir. Bazı durumlarda ise yasama organı, idareye kanun hükmünde belirtmiş olduğu ‘hâl ve şartların’ var olup olmadığı veya gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit ettirerek ve ardından buna bağlı olarak bir tercih ve seçme imkânı vererek, idari işlemin tesis edilmesini öngörmüş olabilir. Bu durumda idarenin yetkisini kullanırken yapacak olduğu şey, öncelikle kanun hükmünde belirtilen hâl ve şartların var olup olmadığı veya gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit etmek, ardından bu tespite bağlı olarak ortaya çıkan sonuca göre tercihini kullanıp idari işlemi gerçekleştirmektir. İdarenin bu hâl ve şartlara bağlı tercihinine göre kullandığı yetkiye, ‘tadır yetkisi’ denir (Gözler ve Kaplan, 2020:312).

Belirtmek gerekir ki, idarenin takdir yetkisi, Anayasa’da belirtilen vergilemede kanunilik ilkesi nedeniyle vergi hukukunda sığ bir uygulama alanı bulmaktadır. Yasama organının özel vergi kanunlarında verginin asli unsurlarını açık olarak belirtme yükümlülüğü, usul kanunlarında da yine idari işlemlerin tesis edilirken izlenecek yol ve yöntemlerin sıkı kurallara bağlanmış olması genel olarak bu sonucu doğurmaktadır. Durum bu olmakla birlikte, kanun hükmünde belirtilen hâl ve şartların var olup olmadığı veya gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitine bağlı olarak idarenin takdir yetkisinin söz konusu olabileceği vergi hukuku uygulamaları da karşımıza çıkabilmektedir.

Kanımızca, gerçek bir takdir yetkisi hukuk devleti anlayışı ve ‘kanuni idare’ ile ‘vergilemede kanunilik’ ilkeleri gereğince, kanun hükmünün sebep unsurunda belirlenmiş olan hâl ve şartların ortaya konulmasına bağlı olarak yapılacak olan bir seçme ve tercihe göre tesis edilecek idari işlem den ibaret olmalı, bir diğer deyişle sebep ve konu unsurları üzerine kurulu olmalıdır. Zira literatürde idari işlemin yetki, şekil ve amaç unsurlarında takdir yetkisi olmayacağı yönündeki yaygın görüş bunu destekler niteliktedir. Bu sebeple idarenin takdir yetkisi temelsiz ve gerekçesiz olamaz, keyfi kararlar veya keyfilik anlamına gelmez. Aksi durum Anayasa’da teminat altına alınan yargı denetimini ve dolayısıyla ‘hukukilik denetimi’ni gündeme getirir. Nitekim “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır...” şeklindeki Anayasa hükmü bunu teyit eder niteliktedir.

Bu çalışmada öncelikle vergilendirme sürecinde idari işlemler, özellikleri ve unsurları bakımından ele alınmıştır. İzleyen kısımda vergilendirme sürecinde idarenin yetki kullanımında bağlı yetki ve takdir yetkisi inceleme konusu yapılmıştır. Son kısımda ise vergilendirme sürecinin belirli aşamalarında gündeme gelen vergi hukuku müesseselerinin sadece yetki, bağlı yetki ve takdir yetkisinin varlığı bakımından değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

2. VERGİLENDİRME SÜRECİNDE İDARİ İŞLEMLER VE UNSURLARI

Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olayın doğumu ile başlayan ve verginin tahsiline kadar giden bir süreçtir. İşletmelerin kuruluş sürecinde yerine getirmesi gereken işlemler (tasdik, tescil, bildirim vd.), idarenin yoklama faaliyeti ve bu doğrultuda yapılan tespitler vergilendirme süreci öncesindeki hazırlık işlemleri olarak kabul edilebilir.

Bir verginin doğumundan tahsiline kadarki süreci, vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince kendi kanunundaki hükümler belirlerken, ilgili usul kanunları da bu süreçte izlenmesi gereken yol, yöntem ve usulleri belirler. Bazı vergiler açısından bu süreç bir yıldan uzun olabileceği gibi, bazı vergiler açısından günlük/aylık, hatta bazı vergiler açısından anlık olabilir. Türk vergi hukukunda vergilendirme esas olarak ‘beyan esasına’ dayanmaktadır. Sistem, verginin hesaplanmasına yönelik bilgilerin bir beyanname aracılığıyla vergi dairesine iletilmesi ve idare tarafından tarh işleminin gerçekleştirilmesi esasına dayanır. Tarhiyatla birlikte tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YETKİ UNSURU VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

tahakkuk gerçekleşmekte olup, tebliği de içine alır. Beyan esasında, mükellefin kendi beyanına ve tarh işlemine karşı dava açması mümkün değildir. Bu sebeple kamu alacağının kesinleşmesi de aynı anda gerçekleşir (Yılmaz, 2017:131). Beyan esasına göre yapılan tarhiyat ‘*olağan tarh yöntemi*’ olarak adlandırılır.

Yapılan beyanların doğruluğunun idarece araştırılması, tespit edilmesi ve gerekli tarhiyatların ve/veya ceza kesme işlemlerinin tesis edilmesi de bir gerekliliktir. Bunun için duruma göre vergi incelemesi, aramalı inceleme, yoklama ve matrahın takdir komisyonunca takdir edilmesi gibi faaliyetler yürütülür. Bu faaliyetler birer ‘*hazırlık işlemi*’ olup, tarhiyata dayanak teşkil ederler (Özcan, 2017:164). Bu faaliyetler sonucunda, ‘*olağanüstü tarh yöntemleri*’ olarak adlandırılan ‘*ikmalen tarhiyat*’, ‘*re’sen tarhiyat*’ veya ‘*idarece tarhiyat*’ gündeme gelebilir. Tarhiyatlar hukuk alanında sonuç doğuran ‘*idari işlem*’ aracılığıyla tesis edilir. İdari işlemler, yeni hukuki durumlar yaratmak, mevcut hukuki durumları değiştirmek veya ortadan kaldırmak amacıyla idare tarafından yapılan tek yanlı, icrai, kesin, yürütülmesi zorunlu ve kanunilik karinesine sahip irade açıklamalarıdır (Koçak, 2011:185).

İdarenin kişilerin rıza ve muvafakatine bağlı olmadan haklarında idari karar alabilme ayrıcalığına ‘*tek yanlılık*’ denir. İdarenin tek yanlı irade açıklamasıyla hukuk düzeninde değişiklikler meydana getiren, kişilerin hak ve yükümlülüklerine etki eden ve hukuki sonuçlar doğuran idari işlemler ‘*icrai*’dir. Hazırlık işlemi olarak adlandırılan icrai olmayan işlemler ise, hukuk alanında hukuki sonuç doğurmayan işlemlerdir (Gözler, 2009:296). İdari işlemlerin, iptal edilmediği sürece, kanuna uygun olduğu ve ‘*kanunilik karinesi*’nden yararlanacağı kabul edilir.

İdari işlemin iptal edilmesi için dava açılması gerekir. Dayanağını “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*” (md. 125) ve “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir*” (md. 36) şeklindeki Anayasa hükümlerinden alır. İptal davaları, menfaatleri ihlâl edilenler tarafından ve “*idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı*” (İdari Yargılama Usulü Kanunu - İYUK md. 2) yetkili mahkemede açılır. Verginin kesinleşmesine kadar giden süreçte kanun yollarına başvurulabilmesi de bir mükellef hakkı olarak hak arama özgürlüğünün bir yansımasıdır.

İdari işlemlerin yetki unsuru, Anayasa hükmü gereği kanunların idareye verdiği karar alabilme, işlem yapabilme güç ve yeteneğidir (Arat Özkaya, 2015:100). “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir*” (md. 123/1) şeklindeki Anayasa hükmü yetki kullanımının dayanağıdır ve yasama organının yetkisindedir.

Vergi hukukunda, yasama organı dört temel fonksiyon icra eder; ‘*vergilemede ve cezalarda kanunilik*’ ilkesinden dolayı belirli bir adla bir vergi kanunu çıkarır. Her bir verginin asli unsurlarını özel vergi kanununda belirler. Vergi hukuku alanında yetki kullanacak olan idarenin, kuruluş ve görevleriyle ilgili kanunu çıkarır. Özel vergi kanunları ile usul kanunlarında yetki kullanacak olan idareyi belirler.

Yasama organının idareyi yetkilendirmesi ise farklı şekillerde olabilir (Karakoç, 2014:3660):

-Yasama organı bazı kanunlarda genel düzenleyici işlem olarak yönetmelik çıkarma yetkisini HMB’ye vermekte, Bakanlık da bu yetkisini ilgili yönetmeliği çıkararak kullanmaktadır.

-Yetkilendirmede bir diğer alternatif olarak yasama organı HMB'ye usul ve esasları belirleme yetkisi vermekte, Bakanlık da bu yetkiyi örneğin çıkaracağı bir tebliğ ile kullanabilmektedir.

-Üçüncü bir alternatif olarak, yasama organı yetkinin kullanılması ve/veya bu yetkinin ilgili mercilere devredileceği hususunda genel bir hüküm getirmektedir. Buna istinaden yetkili idare, yetkiyi kendisi kullanarak veya kendi içerisinde yetkilendireceği alt mercilere yetkiyi yayarak kullanır.

-Bazen de yasama organı yetkiyi kullanacak idare/merci veya kişiye açıkça göstererek yetkilendirme yapabilmektedir. Örneğin, vergi kabahatleri bakımından ceza kesme yetkisi (idari para cezaları) *vergi idaresine*, adli para cezasına hükmolunma yetkisi ise *ceza mahkemelerine* aittir. Cezaya hükmeden mahkeme kararına karşı ise, yine yetkili mahkemeye kanun yolu başvurusunda bulunulabilmektedir.

Yetki kullanımının, 'kişi', 'yer', 'zaman' ve 'konu' bakımından hukuka uygun tesis edilmesi gerekir. İrade açıklamasının, idare adına irade açıklaması yapma yetkisine sahip kişiler tarafından yapılması *kişi bakımından yetkiyi* ifade eder (Yıldız, 2013:135). Örneğin, vergi idaresinde cezayı kesmekle yetkilendirilmiş olan kişi, vergi dairesi müdürüdür (Şenyüz, 2020b:64). *Konu bakımından yetki*, her bir idarenin hangi konuda karar almaya yetkili kılınmış ise o konuda karar alabilmesini ifade eder (Özcan, 2017:168). Örneğin, emlak vergisi tahsilatı yapan belediye tahsil dairesinin, vergi idaresinin yetki alanındaki herhangi bir vergiyi tahsil etme yetkisi bulunmaz, aksi durum işlemi hukuka aykırı duruma getirir. *Yer bakımından yetki*, idarenin yetki kullanabileceği yeri ve yetkili olunan coğrafi alanı ifade eder. Yetki kullanımında coğrafi alan tüm Türkiye sınırları olabileceği gibi, belirli bir bölge veya coğrafi alanla da sınırlandırılmış olabilir. Bir bakanlığın yetkisi tüm Türkiye sınırlarını kapsar. Belediye, il özel idaresi veya köy gibi mahalli idarelerin yetkileri ise belirli bir coğrafi alan ile sınırlandırılmış durumdadır (Yıldız, 2013:137). Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) "*mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenir*" denilmek suretiyle, yer bakımından yetki açısından ilgili Kanun'a gönderme yapılmıştır. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu, gelir vergisinde tarh işlemi açısından mükellefin ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesinin yetkili olduğunu hüküm altına almıştır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu açısından murisin son ikametgâhının bağlı olduğu yer vergi dairesi, katma değer vergisi (KDV) açısından mükellefin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesi yetkilidir. Vergi cezalarını kesme açısından yetki ise, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi olarak belirlenmiştir (VUK md. 365) (Şenyüz, 2020b:65).

Yer bakımından yetkinin belirlenmesinde istisnai bir uygulama olarak HMB'ye çeşitli kriterleri dikkate alarak mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirleme yetkisi verilmiştir (VUK md. 4)¹.

Zaman bakımından yetki, idarenin yetkisini kullanabileceği zaman dilimini ve hangi süre içinde karar almaya yetkili olduğunu ifade etmektedir. Zaman bakımından yetki, yetkiyi kullanacak olan kişinin yasal durumu ve zamanaşımı gibi farklı faktörler bakımından değerlendirilmelidir.

¹ VUK md. 4'e göre; "Maliye ve Gümrük Bakanlığı, gerekli gördüğü hallerde, mükelleflerin işyeri ve ikametgâh adresleri ile il ve ilçelerin idarî sınırlarına bağlı kalmaksızın vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya ve vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibarıyla mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye yetkilidir".

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YETKİ UNSURU VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

Örneğin yetkili kişinin yasal iznini kullanıyor olması, daha önce yetkili olan kişinin emekliye ayrılması gibi durumlar, kişinin yasal durumu bakımından yetki kullanımına engel teşkil eder. Belirli bir vergi türü ve cezası bakımından görevli ve yetkili olan bir vergi idaresinin, bu vergi ve/veya cezaları zamanaşımı süreleri içerisinde tarh ve tahsil etmesi, zaman bakımından yetki açısından önemlidir (VUK md. 374).

İdari işlemlerin şekil unsuru, hukuk alanında değişiklik meydana getirmeye yönelik iradeyi açıklamak için kullanılan araca veya kalıba denir (Özcan, 2017:170). ‘*Usul*’ kavramı ise idari işlemin yapılmasında izlenen yol ve yöntemleri ifade etmektedir. Şekil ve usul unsurları idareyi sürekli ve düzenli bir kamu hizmeti kalıbında tutma, bireyler bakımından da güvence teşkil etmesi yönünden çift yönlü bir özellik arz eder (Arat Özkaya, 2015:102). İdare ve vergi hukukunda yazılılık ilkesi ve şekil esastır. Ayrıca idari işlemler yazılı şekle tâbidir (Sancakdar, 2014:374). Vergi hukuku alanında şekil unsuru bakımından ‘*tahakkuk fişi*’, ‘*ihbarname*’, ‘*ödeme emri*’ gibi belgeler örnek olarak verilebilir. Vergi cezalarına ilişkin şekil unsuru da ‘*ceza ihbarnamesi*’ adı verilen belgeyle yerine getirilir (VUK md. 366). Vergi hukukunda tebliğ olunan belgelerde, esasa etkisi olmayan hatalar hukuki geçerliliklerini korurlar. Ancak istisnalar dışındaki şekil unsuruna aykırılıklar idari işlemi şekil yönünden sakat duruma getirmektedir. Örneğin, vergi ihbarı ile ilgili belgelerde mükellefin adının, verginin türü veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin yazılmamış olması veya bu belgelerin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması belgeyi hükümsüz kılar (VUK md. 108) (Çelik ve Yüce, 2020:143).

İdari işlemlerin sebep unsuru, idareyi işlem yapmaya yönelten etken olup, kanun hükmü (hukuki sebep) ve maddi sebepten oluşur. Hukuki sakatlıkların ortaya çıkmaması için hukuki sebep ile maddi sebebin tam olarak örtüşmesi gerekir (Koçak, 2011:189). Vergi mevzuatının bütünü bakımından ilgili mevzuat hükümleri hukuki sebebi oluşturmaktadır. Maddi sebebin ne olduğunun ise ilgili hükümler bakımından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. Örneğin vergi kanunlarında ceza gerektiren fiiller, diğer bir deyişle kanun hükümleri hukuki sebebi oluşturmaktadır. İdari cezalar ve kabahatler bakımından VUK ve Kabahatler Kanunu hükümleri, ağır cezalar bakımından ise Türk Ceza Kanunu hükümleri hukuki sebebi oluşturmaktadır. Maddi sebep ise, mükelleflerin üzerlerine düşen ödevleri yerine getirmemeleri sonucunda, kanunlarda ceza kesmeyi gerektiren fiillere uygun sonucun ortaya çıkmış olmasıdır.

İdari işlemin konu unsuru, idari işlemin doğurduğu hukuki sonuç, bir anlamda idarenin yapmış olduğu işlemin kendisidir (Koçak, 2011:189). Hukuki ve maddi sebebin tam olarak örtüşmesi, idari işlemin hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesi açısından bir gerekliliktir. Bu nedenle, idari işlemin sebep ve konu unsuru arasında sıkı bir ilişki söz konusudur. Vergi cezalarında sebep unsuru örneğinden devam edilecek olursa, kanunlarda ceza kesmeyi gerektiren fiillere uygun sonucun ortaya çıkmasının karşılığı olarak para miktarı olarak belirlenen yaptırımın uygulanması, ceza kesme işleminin konu unsurunu oluşturur (Şenyüz, 2020b:83).

İdari işlemlerde amaç unsuru, varılmak istenen nihai sonuç olan ‘*kamu yararı*’dır. Bütün idari işlemlerde genel ve değişmez bir sonuç olarak kamu yararının gerçekleşmesi beklenir. Vergi hukuku alanında tesis edilen idari işlemlerin en temel amacı, vergilerin kamu hizmetlerini finanse etmek için toplanması olup, bu durum açık olarak kamu yararına hizmet etmekte ve vergilerin başka bir amaç için toplanamayacağı veya vergi tahsilatının özel bir amaca hizmet edemeyeceği anlayışına da uygun düşmektedir (Günday, 2017:162). Vergilerin tam ve zamanında tahsil edilerek kamu hizmetlerinin finansmanı sağlanırken, vergi cezaları ile idari düzen korunur, ihlaller azaltılarak vergilerin tam ve zamanında ödenmesini sağlayacak şekilde caydırıcılık unsuru yerine getirilir. Sonuç olarak hem vergileme hem de ceza kesme işlemleri, hedeflenenlerin

gerçekleştirilmesi bakımından, kamu yararının tesis edilmesi amacına hizmet etmiş olur (Şenyüz, 2020b:84).

3. VERGİLENDİRME SÜRECİNDE İDARENİN YETKİ KULLANIMINDA BAĞLI YETKİ VE TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilendirme sürecinde idarenin yetki kullanımında, yasama organı önemli bir fonksiyon icra etmektedir. İdarenin yetki kullanımına kadar ki aşamada bazı şartların yasama organı tarafından yerine getirilmiş olması (vergi kanununun çıkarılması, idarenin kuruluş ve görevlendirme kanununun çıkarılması) gerekir. İdarenin yetkilendirilmesi ve yetki kullanımında ise vergi hukuku alanında farklı alternatifler gündeme gelmektedir. HMB'ye genel düzenleyici işlem çıkarma, usul ve esasları belirleme yetkisi verilmesi, yetki kullanacak ve/veya bu yetkiyi ilgili mercilere devredecek birimlerin belirlenmesi veya idare/merci veya kişilerin açıkça yetkilendirilmesi bu alternatifler arasında yer almaktadır. Yasama organının, idareye yetki kullandırması aşamasında ise iki yetki türünden bahsetmek gerekir. Birincisinde, yasama organı idareyi *bağlı yetki* ile donatarak izlenecek yol ve yöntemi tam olarak gösterebilir. İkincisinde ise idari işlemlerin gerçekleştirilmesi belirli hâl ve şartların tespiti veya gerçekleşmesi durumuna bağlanarak, idareye bir tercih ve seçme olanağı sunulur. Bu durum literatürde idarenin *takdir yetkisi* olarak adlandırılmaktadır.

Bağlı yetki hâlinde kanunda önceden idarenin ne yönde işlem tesis edeceği belli durumdadır. İdarenin değişik alternatifler arasından herhangi birini seçme ve tercih hakkı bulunmamaktadır (Kaya, 2014:2). Başka bir tercih veya seçeneği olmayan idarenin, idari işlemi yapmaktan kaçınması gibi bir durum da söz konusu olamamaktadır (Şenyüz, 2020b:65). Takdir yetkisi ise, sınırları önceden hukuk kuralları tarafından belirlenmiş bir alan olup, hukuka uygun birden fazla tercih ve seçme yeteneğidir. Bu kapsamda takdir yetkisinin idareye hukuki sınırlar dışında bir serbesti tanınması söz konusu olmamalıdır (Arat Özkaya, 2015:4).

Vergilendirme sürecinde idareler birtakım hazırlık işlemleri ve idari işlemler gerçekleştirirler. Vergilemede kanunilik ilkesi ve verginin asli unsurlarının mutlaka vergi kanunlarında bulunması gereğinden dolayı idare geniş ölçüde bağlı yetki ile donatılmıştır. Genel kural bu olmakla birlikte, vergilendirme sürecinin başından tahsiline kadarki süreçte takdir yetkisine yer veren vergi hukuku müesseseleri de uygulama alanı bulabilmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki, takdir yetkisine benzeyen ancak literatürde takdir yetkisini aşan ve tartışma konusu oluşturan bazı vergi hukuku uygulamaları da (örneğin uzlaşma müessesesi) varlığını sürdürmektedir.

İdari işlemlerin amaç unsuru ile yetki unsurunda takdir yetkisi bulunmaz. Bunun sebebi, amaç unsurunun tüm idari işlemler için geçerli olan '*kamu yararı*'na bağlanmış olması, görev ve yetki unsurunun da Anayasa hükmü gereği, açık olarak kanunlarla belirlenmiş olması ve kanun çıkarma yetkisinin yasama organına verilmiş olmasıdır (Gözler, 2009:353). Amaç unsurunun '*kamu yararının sağlanması*' olarak tek bir amaca odaklanması, bu unsurda takdir yetkisinin bulunmayacağı anlamında yorumlanabilir (Arat Özkaya, 2015:126).

Literatürde idari işlemlerin şekil unsuru bakımından takdir yetkisinin bulunmadığı görüşü ağır basmaktadır. İdari işlemler kural olarak '*yazılılık*' esasına ve yazılı şekle tâbidir. Anayasa'nın idarenin yargısal denetimini düzenleyen hükmünde de idari işlemlere karşı dava açma sürelerinin *yazılı bildirim tarihinden* itibaren başlayacağı belirtilmektedir. İYUK md. 3/1(c) gereği olarak da dava dilekçelerinde dava konusu idari işlemin yazılı bildirim tarihinin gösterilmesinin belirtilmesi

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YETKİ UNSURU VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

idari işlemlerin kural olarak yazılı biçimde yapılmasını gerekli kılmaktadır (Arat Özkaya, 2015:102-103). Vergi hukukunda da vergilerin kanuniliği ilkesinden dolayı, hem özel vergi kanunları hem de usul kanunları sıkı şekil ve usul kurallarına bağlanmış durumdadır.

İdari işlemin sebep unsurunun mevzuatta herhangi bir tercihe yer bırakmayacak şekilde açık ve net bir biçimde belirtilmiş olması hâlinde sebep unsurunda bir takdir yetkisinin varlığından söz edilmez. Sebep unsurunda takdir yetkisinin varlığı hususuna, daha çok hükmün bir tercih veya seçenek sunması durumunda rastlanılır. Böyle bir durumda hükümde açık ve kesin bir ifade ile işlemin sebep unsuru ortaya konmaz. Bunun yerine yasama organı idarenin yetki kullanımını ve buna göre idari işlemin gerçekleştirilmesini birtakım hâl ve şartlara bağlar. Bu durumda idarenin, kanun hükmünün kendisine verdiği tercih ve seçme hakkını hangi yönde kullanacağını belirlenmesi açısından, söz konusu şartların somut ve gerekçelendirilebilir şekilde ortaya konulması gerekir (Arat Özkaya, 2015:105).

Genel olarak değerlendirildiğinde, idari işlemlerde takdir yetkisinin esas itibarıyla sebep unsuruna bağlı olarak konu unsuru üzerinde yoğunlaştığı ve sınırsız bir yetki olmadığı söylenebilir (Gözübüyük ve Tan, 2017:516). Ancak burada belirtilmesi gereken önemli bir husus, sebebin açıkça belirtilmediği durumlarda, idarenin belirsiz kavramları kendi anlayışına göre değil, kanunilik ilkesini zedelemeyecek şekilde yorumlaması gerekliliğidir. Aksi durum uyumsuzluk durumunda yargı önünde işlemin iptalini gerektirebilecektir. Bunun temel sebebi idarenin keyfi davranışının önleme düşüncesidir (Gerçek, 2006:42).

4. VERGİLENDİRME SÜRECİNDE VERGİ HUKUKU UYGULAMALARI BAKIMINDAN TAKDİR YETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilendirme süreci, bağlı yetki ile takdir yetkisi kavramları açısından değerlendirildiğinde her iki kavramın da yer bulduğu söylenebilir. Fakat vergilerin kanuniliği ilkesi sebebiyle, bağlı yetki büyük bir alanı kapsamakta, ancak belirli ve bazı gerekli durumlarda takdir yetkisi de varlık bulmaktadır (İnce, 2019:21). İdari işlemlerin hangi unsurlarında bağlı yetki veya takdir yetkisi söz konusu olduğunu değerlendirebilmek için, vergilendirme sürecinde var olan çeşitli vergi hukuku müesseselerinin araştırılması gerekir.

a. Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah vergi zıyana sebebiyet verilen kanuna aykırı hareketlerin kendiliğinden idareye bildirilerek zamanında beyan ve ödenememiş verginin hesaplanacak zammıyla birlikte ödenmesi hâlinde vergi zıyaı cezası kesilmemesine imkân veren bir müessesedir. Böylece, beyana dayanan vergilerde zamanında yerine getirilmeyen kanuni yükümlülükler için, daha ileri bir dönemde ve cezasız olarak yerine getirilme imkânı sağlanmış olmaktadır.

Kanun hükmünde pişmanlık ve ıslah konusunda yetki, ilgili makama aittir. Pişmanlık dilekçesinin ilgili makama verilmesinin ardından 15 gün içinde vergi beyannamelerinin verilmesi gerektiğinden, ilgili makamın vergi olayları bakımından bağlı olunan vergi dairesi olduğu ve yetkinin de söz konusu vergi dairesi olacağı söylenebilir.

Müesseseden yararlanmak için kanun tarafından sınırları çizilen gereklerin yerine getirilmesi koşuluyla mükellefin tek taraflı olarak idareye bildirimde bulunması yeterli olmaktadır. Söz konusu gerekleri yerine getiren mükelleflerin müesseseden yararlanmasında idarenin takdir hakkı yoktur ve kanunda açıkça belirlenen ölçüler üzerinden idari işlem tesis edilir (Şenyüz, 2020b:314).

b. İzaha Davet

İzaha davet, pişmanlık ve ıslah ile vergi incelemesi veya takdir komisyonu süreci aralığında uygulama alanı bulan bir müessesedir. İzaha davet süreci başlatıldığında, mükellefin pişmanlık ve ıslahtan yararlanma imkânı kalmaz. Bu aşamada vergi ziyana işaret eden emareler bulunmakla birlikte henüz bir vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk işlemi de başlatılmamıştır. Mükellefler, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla izaha davet edilebilmektedirler.

Yasama organı, ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespit ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemede HMB'yi yetkilendirmiştir (VUK md. 270/c). Bu yetkiye istinaden ilgi hususlara son olarak 2020 yılında çıkarılan 519 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği² ile yön verilmiştir.

Kanun hükmüne göre izaha davet konusunda yetkili birim 'yetkili merciler' olarak belirtilmiştir. HMB yasama organından almış olduğu yetkiye istinaden ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek ve izahın konusu ile ilgili nihai karar verecek olan mercii, GİB veya VDKB bünyesinde kurulan 'Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu' olarak belirlemiştir.

İzaha davet müessesesinde takdir yetkisinin kullanılması bazı şartlara³ ve belirli emarelerin⁴ varlığına bağlanmıştır. Söz konusu şartların gerçekleşmesi ve emarelerin tespiti ile hukuki ve maddi sebep örtüşmesi tam olarak gerçekleşmiş olur. Bu durumda, kanımızca kanun hükmünde geçen 'mükellefler izaha davet edilebilir' hükmünün takdir yetkisinin kullanılması yönünde olması gerekir. Çünkü daha önce de belirtildiği üzere, takdir yetkisi esas itibarıyla gerekli hâl ve şartlara bağlı olarak hukuki ve maddi sebep örtüşmesi sonucunda, idari işlemin konu unsurunda gerçekleşmektedir. Aksi durumda ise takdir yetkisinden değil, keyfi bir yetkilendirmeden söz etmek gerekir. Ancak burada izaha davet müessesesine özgü ve diğer vergi hukuku uygulamalarından farklı ikincil bir takdir yetkisinin varlığından da söz etmek gerekir. İlk durumda, gerekli şartlar ve emarelerin tespiti sonucunda mükellefler izaha davet edilerek takdir yetkisi kullanılabilir gibi, bunun tercih edilmemesi durumunda ikinci bir seçenek olarak mükellef hakkında, vergi incelemesi başlatılması veya konunun takdir komisyonuna havale edilmesi yolları da tercih edilebilir. Bu bakımdan komisyonun tercihe yönelik ikincil bir takdir yetkisinden bahsedilebilir. Kanımızca böyle özellikli bir durumun sebebi, gerek izaha davetin ve gerekse de vergi inceleme raporu ile takdir komisyonunun matrah takdirinin birer hazırlık işlemi olması ve tarihyata dayanak teşkil etmeleridir. Burada takdir yetkisinin izaha davet yerine, vergi incelemesi veya takdir komisyonuna gönderme şeklinde kullanılması, bir hazırlık işleminin yerine diğer bir hazırlık işleminin tercih edilmesi yönünde kullanılmasından kaynaklanmaktadır.

İzahın yeterli bulunmayarak beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu komisyonca değerlendirilmesi hâlinde vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden % 20

² 30.07.2020 tarihli ve 31201 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ Vergi incelemesine başlanılmamış olması, takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması, ön tespit tarihine kadar ön tespitler hakkında ihbarda bulunulmamış olması şartlarının gerçekleşmiş olması gerekir.

⁴ Verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler yapılmış olmalıdır.

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YETKİ UNSURU VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

oranında kesilir. Bu şekilde tesis edilen işlemde idarenin izleyeceği yol ve kesilecek cezanın oranı bellidir ve idare bağlı yetkiye göre hareket etmek durumundadır.

c. Vergi İncelemesi ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Vergi incelemesinin “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” olarak belirlenen temel amacı, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine ve maddi gerçeğe ulaşma isteğinin bir yansımasıdır. Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapma ve belirlenen politikaların uygulanmasını sağlama konusu HMB’nin⁵ görevleri arasında yer almaktadır. VDKB’ye ise “*VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak, vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek*” şeklinde çok temel görevler verilmiş bulunmaktadır.

Vergi incelemesine yetkili olanlar; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, GİB’in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar olarak belirlenmiştir. Yer bakımından yetkide VDKB bünyesindeki vergi müfettiş ve yardımcılarının tüm Türkiye sınırları, vergi inceleme yetkisine sahip olan ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürlerinin ilke olarak görevli buldukları yerlerde inceleme yetkisine sahip oldukları söylenebilir (Nas, 2012:1317).

Vergi incelemesinde zaman bakımından biri bağlı yetki, diğeri takdir yetkisi ile ilgili iki durumdan bahsedilebilir. Tarh zamanaşımı süresi içerisinde olmak koşuluyla, vergi incelemesine başlama zamanı idarenin takdirine bırakılmıştır. Vergi incelemesine başlandıktan sonra, incelemenin bitirilmesine ilişkin olarak net süreler getirilmiş olması ise, bağlı yetkiye işaret etmektedir. İncelemenin Kanun’da belirtilen en fazla süreler içerisinde bitirilmesi bir zorunluluk olup, bu konuda idarenin ve vergi inceleme elemanının bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. “*Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar*” hükmünde geçen ‘*mecburdurlar*’ ifadesi emredici nitelik taşımaktadır. “*İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde ‘en fazla bir yıl’, sınırlı inceleme yapılması halinde ‘en fazla altı ay’, ...ek süre talep edilebilir*” şeklindeki hükümde de raporun ek süre hariç bitirilebileceği maksimum süre ‘*en fazla*’ ibaresiyle ortaya konulmuştur. Vergi inceleme raporlarının Kanun’da belirtilen sürelerde tamamlanması bir gereklilik oluşturmakta olup, aksi durum, hazırlık işlemi süre/zaman bakımından hukuka aykırı duruma getirir (Şenyüz, 2020c:253-258).

“*İncelemeye yetkili olanlar tarafından ‘lüzum görüldüğü takdirde’ incelemenin, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması faaliyetini de içerebilmesi*” (VUK md. 134) fiili envanter yapılabilmesi konusundaki takdir yetkisine işaret etmektedir. Yasama organı, fiili envanter yapılabilmesini sebep unsurundaki ‘*lüzum görülen haller*’in varlığına bağlamış olup, lüzum görülen hâllerin varlığında vergi inceleme elemanının fiili envanter yapması takdir yetkisini ifade etmektedir.

⁵ Vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu (MRDK) tarafından doğrudan değerlendirmeye tâbi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarlarının belirlenmesi konusunda yönetmelik çıkarma yetkisi HMB’ye verilmiş olup (VUK md. 140), 2011 yılında ‘*Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*’ çıkarılmıştır.

Dairede yapılacak olan vergi incelemesinde, incelemeye tâbi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesinin yazılı olarak istenilmesinin ardından, *haklı bir mazeret gösterenlere*, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için ‘*münasip bir mühlet*’ verilmesi konusunda da inceleme elemanının takdir yetkisi bulunmaktadır. Bunun için, istenilen defter veya vesikaların belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirilmemesinin ardından, nezdinde inceleme yapılacak olan tarafından gerekçe olarak bir mazeret ileri sürülmesi, ardından da gerekçe olarak sunulan bu mazeretin inceleme elemanı tarafından haklı görülmesi gerekir.

Vergi inceleme sürecinde “*lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir*” hükmü gereği vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği konusunda vergi inceleme elemanına bir takdir alanı bırakılmıştır (Kaplan, 2013:167). Bu örnekte de takdir yetkisi kullanımının yasama organı tarafından ‘*lüzum görülen hallerin varlığının ortaya konulması*’ şartına bağlanmış olduğu görülmektedir.

Vergi inceleme sürecinde henüz vergi inceleme raporu tamamlanmadan ve vergi idaresince tarhiyat yapılmadan önceki aşamada mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşma haklarını kullanabilmektedirler. Yasama organı, “*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir*” (Ek madde 11) şeklindeki hükümle tarhiyat öncesi uzlaşma yapma yetkisini HMB’ye vermiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin olarak esas ve usuller konusunda da HMB’ye yönetmelik çıkarma yetkisi verilmiştir. HMB, bu yetkisini 2011 yılında çıkarmış olduğu ‘*Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği*⁶’ ile kullanmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma konusunda yetki, yönetmelikte belirlenmiş olan uzlaşma komisyonları tarafından kullanılmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada vazgeçilecek vergi ve cezanın oranı hakkında belirlenmiş bir sınır olmaması, uzlaşma komisyonlarının uzlaşılacak tutar konusundaki yetkilerinin takdir yetkisi dışında bir yetkiyi işaret ettiği yönüyle eleştirilmektedir (Atcı ve Aslıhak, 2020:125). Bu hâliyle değerlendirildiğinde, idareye tarhiyat öncesi uzlaşma yetkisinin yasama organınca verilmiş olmasına rağmen, hem vergi ve cezaların ortadan kaldırılmasında belirli bir sınırın getirilmemiş olması, hem de anayasal vergileme ilkelerine aykırılık iddiası, bu müessesenin takdir yetkisi sınırlarını aşan geniş bir yetkilendirme olduğu izlenimi vermektedir.

d. Verginin Güvenliğine İlişkin Tedbirler

Vergilendirme sürecinin tahsil ile sona ermesi bakımından, yasama organının verginin güvenliğine yönelik olarak, gelecekte tahsilin riske girebileceği ihtimaline karşı kamu alacağını güvence altına almayı hedefleyen düzenlemeler bulunmaktadır (Karakoç, 2016:112). Diğer taraftan, zamanında tarh ve tahakkuk ettirilmekle birlikte vadesinde ödenmemiş, dolayısıyla vade tarihi geride kalmış olan kamu alacağı için de tahsile ilişkin bazı tedbirler bulunmaktadır.

i. Teminat

Teminat kurumu vergi inceleme sürecinde gündeme gelen, kamu alacağının güvenliğinin sağlanmasına yönelik bir müessesedir. VUK md. 344’de yer verilen vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren hâller ile 359. maddesinde sayılan hâllerle ilgili olarak bir kamu alacağının salınması

⁶ 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YETKİ UNSURU VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

için gerekli işlemlere başlanmış olması durumunda, vergi inceleme elemanlarınca yapılan ilk hesaplamalara göre belirtilen ve somutlaştırılan (Kızılot ve Kızılot, 2014:483) miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.

Teminat isteme yetkisi alacaklı kamu idaresinin tahsil dairesine aittir. Bu yetkinin kullanılması bakımından ilgili tahsil dairesi, devlete ait asli ve fer'i kamu alacakları için vergi idaresi, il özel idaresi ve belediyelere ait kamu alacakları için kendi tahsil daireleridir (Sarıcaoğlu, 2020:872).

Teminatın istenmesi konusunda idareye bir takdir hakkı tanınmamıştır. Dolayısıyla teminat istemeye ilgili yetkinin şarta dayalı bir bağlı yetki olduğu söylenebilir (Taşkan, 2020:312). Temel şartı vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren hâller ile VUK'un 359. maddesinde sayılan hâllerle ilgili olması ve oluşan matrah veya matrah farkı üzerinden yapılan hesaplamaların vergi inceleme sürecinde ortaya çıkarılmış olmasıdır. Bunun üzerine idarenin yapması gereken şey kamu borçlusundan teminat isteyecek idari işlemi gerçekleştirmesidir. Teminat isteme yazısı, kişinin hukuki menfaatini etkileyen ve hukuk alanında sonuç doğuran kesin ve yürütülmesi zorunlu olan bir idari işlem olduğu için davaya konu edilebilecektir (Candan, 2018:93).

Teminat konusunda ikametgâhı Türkiye'de bulunmayanlar açısından tahsil dairesine takdir hakkı bırakılmış olup, temel şartı borçlunun durumunun kamu alacağının tahsili açısından tehlike arz etmesidir (Karakoç, 2016:113). Takdir yetkisinin kullanılabilmesi ve teminat istenebilmesi için alacağın tahsilinin tehlikede olduğunun gerekçeleriyle ortaya konabilmesi gerekir. Aksi durumda takdir yetkisinden değil, yetkinin keyfi kullanımından bahsedilir. Kamu alacağının tehlikede olmasına, '*varlıklarını paraya çevirmesi*', '*işlerini tasfiye etmesi*', '*yurt dışına yerleşmesi*', '*menkul ve gayrimenkullerini başkaları adına tescil ettirmesi*', '*mal kaçırmaya yönelik muvazaalı işlemleri*', '*değeri altında satış yapması*', '*yurt dışına yüklü nakit transferi*' gibi durumlar örnek verilebilir (Sarıcaoğlu, 2020:872).

ii. Şahsi Kefalet

Verginin güvenliğine yönelik bir diğer önlem de şahsi kefalet istenmesidir. İstenen teminatı sağlayamayanlara muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilme hakkı tanınmıştır. Teminat gösterme imkânına sahip olunması durumunda öncelikle bu yola başvurulur. Bu durum temel bir şart olup, mükellefin teminat olarak gösterebileceği bir değere sahip olması hâlinde tahsil dairesi tarafından şahsi kefalet kabul edilemez (Yavuz, 2019:275). Müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu uygulamasında idare böylece kamu alacağının bir kısmı veya tamamı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilme ve aynı zamanda sorumluların her birini ayrı ayrı takip edebilme olanağına kavuşmuş olmaktadır (Yüksel ve Biçer, 2016:59). Asıl borçlu hakkındaki takibin sonuçsuz kalmasını beklemeye gerek duymadan kamu alacaklısı, kefil aleyhine takip yapabilme imkânına sahiptir (Karakoç, 2016:173).

Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesinin takdir yetkisi bulunmaktadır. Kefil gösterilecek olanların '*muteber kişi*' olarak değerlendirilmesinde farklı ölçülerden yararlanılabilir. Mali bakımdan muteber kişi, borcu ödeyebilecek ve teminat olarak gösterilebilecek yeterli bir varlığa sahip olan kişiye işaret eder (Bayraklı, 2009:41). Borç ödemedeki istikrar, sadakat, güvenilir olma, basiretli bir iş adamı gibi temel özellikler de muteber kişi olma açısından önemli faktörlerdir (Yavuz, 2019:276). Kefilin vergi dairesine veya diğer kamu kurumlarına öteden beri ödenmemiş borçları bulunması, ticari ilişkilerinden kaynaklanan sürekli ve büyük miktarda ödenmeyen borçlar (protestolu senetler, karşılıksız çek kayıtları), banka

kredilerinin ödenmesinde yaşanan aksamalar ve temerrüde düşülmesi muteber kişilik bakımından vergi dairesince dikkate alınabilecek ölçütlere örnek olarak verilebilir.

iii. İhtiyati Tahakkuk

Bir güvence önlemi olarak vergi, resim ve cezaları için öngörölmüş bir müessesedir. İhtiyati tahakkuka gidilebilme hâlleri olarak kanunda üç maddede toplam altı farklı durumdan, mükelleflerin durumuna uyan herhangi birisinin gerçekleşmesi ihtiyati tahakkuk kararı alınabilmesi için yeterlidir. İhtiyati tahakkuk, icrai değil, hazırlayıcı bir işlemdir. Bu uygulama sonucu, kesin bir borç ortaya çıkmaz, ihtiyati tahakkuk kararı ihtiyati hacizle birlikte bir anlam ifade eder ve her ikisinin tebliği ile mükellef haberdar edilmiş olur (Batun, 2010:87). İhtiyati haciz uygulanmadan ihtiyati tahakkuk işlemine karşı dava açılmamasının nedeni, bir güvenlik önlemi olarak düşünülen ihtiyati tahakkukun, ancak icrai bir idari işlem olan ihtiyati haciz ile birlikte sonuç doğurmasıdır (Şenyüz, 2020b:301).

Yasama organı hangi vergi ve resimler için ihtiyati tahakkuk uygulanabileceğini belirleme yetkisini HMB'ye vermiştir (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun - AATUHK md. 17). İhtiyati tahakkuku gerektiren hâllerden birinin bulunması durumunda vergi dairesi müdürünün, vergi dairesi başkanlıklarında ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün yazılı talebi üzerine, defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı ihtiyati tahakkuk kararı almaya yetkili kılınmıştır. Dolayısıyla, vergi dairesi başkanlığı kurulmuş olan illerde '*vergi dairesi başkanı*', diğer illerde ise '*defterdar*' ihtiyati tahakkuk konusunda yetkilidir (Batun, 2010:87).

İhtiyati tahakkuk müessesesinde yetki kullanımı büyük ölçüde bağlı yetki çerçevesinde gerçekleşmektedir. İhtiyati tahakkuku gerektiren hâllerden birinin bulunması hâlinde, ihtiyati tahakkuka yetkili olanların ihtiyati tahakkuk kararı alması genel kuraldır. Diğer taraftan Kanun maddesinin '*verir*' şeklinde değil de '*yazılı emir verebilir*' şeklinde düzenlenmiş olmasının, bu yetkiyi kullanacaklar açısından bir takdir yetkisi olduğu şeklinde algılanması gerekir. Ancak buradaki takdir yetkisini serbest veya keyfi bir yetki şeklinde yorumlamamak gerekir.

iv. İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz, henüz kesinleşmemiş bir vergi alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi ihtimali ortaya çıktığında ihtiyati nitelikte haciz uygulanmasına imkân veren ve verginin güvenliğine yönelik bir müessesedir. Bir alacak hakkında haciz kararı alınabilmesi için alacağın ödeme vadesinin gelmiş ve ödeme emri ile istenilmiş olması gerekirken, ihtiyati haciz henüz vadesi gelmemiş alacaklar için uygulanabilmektedir (Varol, 2019:142).

İhtiyati haciz kararı verme yetkisi alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memuruna aittir. GİB'e doğrudan bağlı vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu yerlerde ise gelir idaresine bağlı tahsil daireleri tarafından takip ve tahsil edilen kamu alacakları için ihtiyati hacze karar verme yetkisi vergi dairesi başkanlıklarına aittir. Alacaklı kamu idaresinin il özel idaresi olması hâlinde '*vali*', belediye olması hâlinde ise '*belediye başkanı*' ihtiyati hacze karar vermeye yetkili kılınmıştır.

Kanun hükmünde ihtiyati haciz kararı alabilmek için yedi farklı durum sayılmıştır. Mükellef nezdinde Kanun'da belirtilen durumların varlığı ihtiyati haczin sebebinin oluşturmaktadır. Bunlardan mükelleflerin durumuna uyan herhangi birisinin gerçekleşmesi, idarenin ihtiyati haciz kararı alması için yeterlidir. Genel olarak değerlendirildiğinde ihtiyati haciz, bağlı yetkinin yanı sıra belirli hâl ve ihtimallerin ortaya konulmasını gerektiren durumlarda takdir yetkisini de bünyesinde barındıran bir müessese olarak yorumlanabilir.

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YETKİ UNSURU VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

e. Vergi İncelemesi ile İkmalen ve Re'sen Tarhiyat

Vergi inceleme raporunun tamamlanmasının ardından, vergi dairesince ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılarak mükellefe tebliğ edilir. Aramalı inceleme sonucunda, vergi kaçakçılığının tespiti durumunda ise tarhiyat sonrası uzlaşma yolu kapanmaktadır. Aramalı incelemede kişi bakımından yetki, arama yapmaya yetkili olan vergi inceleme elemanının kendisindedir. *“İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin ‘vergi kaçırıldığına delalet eden emareler bulunursa’, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir”* şeklindeki madde hükmünde ‘yapılır’ yerine ‘yapılabilir’ ibaresinin tercih edildiği görülmektedir. İhbar üzerine ya da yapılan bir inceleme nedeniyle kaçakçılıkla ilgili emarelere rastlanması ile ilgili emare ve bulguların vergi kaçırıldığına delalet etmesi durumunda takdir yetkisinin aramalı inceleme yönünde kullanılması bir gerekliliktir. Nitekim arama faaliyeti sonucunda, incelemeye yetkili olanlar tarafından normal vergi incelemesiyle elde edilemeyecek delillere ulaşılması olanağı doğmaktadır (Hepaksaz vd., 2011:153).

Arama talebi, gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından talep edilir. Sulh yargıcının ilgili gerekçeleri değerlendirip aramaya izin vermeye ilişkin takdir yetkisi bulunmaktadır. *“İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre ‘uzatılabilir’...”* şeklindeki hükümden de anlaşılacağı üzere, sulh yargıcına süre uzatımı konusunda verilen yetki keyfi bir yetki olmayıp, *‘incelemenin üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan haller’*in ortaya konulabilmesi şartına bağlanmış durumdadır.

Tamamlanıp vergi dairesine gönderilen vergi inceleme raporu, ikmalen veya re'sen vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemleri bakımından bir hazırlık işlemi niteliğindedir. Vergi inceleme raporunun vergi dairesine gönderilmesinin ardından, idari işlem olan tarhiyat ihbarname aracılığıyla yapılır, vergi inceleme raporu ihbarnameye eklenerek tebliğ edilir (Şenyüz, 2020c:249-250). Burada vergi dairesinin ilgili tarhiyatı yapma ve bunu ihbarname ile tebliğ etme konusunda bir tercih hakkı bulunmamakta olup, idarenin idari işlemi tesis konusundaki yetkisi bağlı yetkidir.

f. Tarhiyat Komisyonu ve Re'sen Tarhiyat

Re'sen vergi tarhı, *“vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması”*nı ifade etmektedir (VUK md. 30). Yasama organının tanımının devamında belirttiği hâllerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilmiştir.

Takdir komisyonlarının kurulacağı yerler ile komisyonların çalışma usul ve esaslarını belirleme konusunda HMB yetkili kılınmıştır. Matrahın re'sen takdir edilmesinde yetki takdir komisyonları ve vergi inceleme elemanlarına verilmiştir. İdari bir işlem olan verginin tarhı konusunda yetki ise vergi dairesine aittir (Diliçikık, 2020:11). Takdir komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün, müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden oluşmaktadır (VUK md. 72).

Takdir komisyonlarının vergi matrahının takdir edilmesi konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Söz konusu hâllerin varlığı ve vergi dairesinin talepte bulunmasının ardından takdir komisyonunun matrahı takdir edip etmeme konusunda ise takdir yetkisi olmayıp, bu konuda bağlı

yetki söz konusudur. Takdir komisyonunun takdir yetkisi matrahın takdiri ile sınırlı olup, re'sen tarhiyatın koşullarının varlığını tespit etmeye ve bu konuda talepte bulunmaya yetkili olan vergi dairesidir (Yüce ve Çimen, 2019:27).

Matrahın takdiri keyfi ve sınırsız bir yetki değildir, dayanağı olmalıdır ve takdire ilişkin açıklamaya kararda yer verilmesi gerekir. Bilgi ve belge edinme yol ile yöntemleri, edinildiği kaynaklar, faaliyete ilişkin bilgiler ve faaliyet sonuçları, yapılan inceleme ve araştırmaların açıkça ortaya konulması ve delillendirilebilmesi hukuka aykırılık doğurmaması bakımından önemlidir (Yüce ve Çimen, 2019:27-29). Takdir komisyonu, bütün vergi türleri için matrah takdirine yetkilidir. Verginin kendi özel kanunlarında düzenlenen özellikleri ve durumları esas alınarak takdir edilir.

Re'sen tarh açısından takdir komisyonlarında matrah belirlemesi, vergi tarhı işleminin hazırlık işlemi, vergi idaresinin yetkisinde olan vergi tarhiyatı ve vergi ceza işlemi ise idari bir işlemdir (Yüce ve Çimen, 2019:24). Takdir komisyonu kararının vergi dairesine iletilmesinin ardından, tarh edilen vergilerde kararın bir örneğinin ihbarnameye eklenmesi (VUK md. 35) ve vergi mahkemesinde dava açabilmek için takdir komisyonları kararının tebliğ edilmiş olması (VUK md. 378) gerekir.

g. Yoklama ve İdarece Tarhiyat

Yoklama faaliyeti mükelleflerin denetlenme yollarından birisidir. İdarece yapılacak tarhiyat açısından da bir hazırlık işlemi mahiyetindedir. İdarece vergi tarhında bir dayanak olarak kullanılan ve yoklama neticelerinin geçirildiği yoklama fişi aynı zamanda kesilen genel veya özel usulsüzlük cezalarının da dayanağını oluşturmaktadır. Mükelleflerin hangi vergilendirme yöntemine tâbi olmaları gerektiği, mükellefin esnaf muafılığı gibi bazı muafiyet şartlarını taşıyıp taşımadıkları, vergi dairesinin bilgisi dışında işe başlamanın tespiti gibi hususların yoklama faaliyetiyle yakından ilgisi bulunmaktadır (Nas, 2019:74-78).

VUK'un verdiği yetkiye istinaden yoklama yapmaya yetkililer; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları olarak belirlenmiştir. Yetkili makam olarak vergi idaresi, vergi dairelerinin tahakkuk ve tahsilat servislerinde çalışan memurları, icra memurlarını, tahsildarları yoklama işi ile görevlendirebilmektedir. Bunun dışında kalan ve vergi dairesinin yoklama işi ile görevlendirmedeği kişilerin yoklama faaliyetinde bulunması yetki yönünden hukuki sakatlık doğuracaktır.

Yoklamaya yetkili olanlara "*Kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu 'emare teşkil eden' defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak*" (VUK md. 127/c) yetkisi verilmiştir. Daha sonraki süreçte vergi inceleme elemanlarınca yapılacak olan re'sen tarha esas tespitler bakımından önemli bir dayanak ve delil teşkil etmesi sebebiyle, buradaki yetki ilgili emarelerin bulunması sonucunda kullanılması gereken bir bağlı yetkidir.

h. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi, mükellefe yönelik tarhiyatlar yapıldıktan sonra gidilebilecek bir idari çözüm yoludur. Uzlaşma konusunda yönetmelik çıkarma yetkisi HMB'ye verilmiştir. Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar HMB tarafından çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. HMB kanundan almış olduğu

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YETKİ UNSURU VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

yetkiyi belirlemiş olduğu çeşitli komisyonlar aracılığıyla kullanmakta olup, belirli usul ve esaslar çerçevesinde hareket etmektedir (Başaran Yavaşlar, 2010:169).

‘Uzlaşma Yönetmeliği’ ile belirlenen yetkili komisyonlar, Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Merkezi Uzlaşma Komisyonu’dur. Bu belirleme çerçevesinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları, bünyelerinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının tespiti bakımından dört gruba ayrılmıştır. Uzlaşmada yetkili komisyon ise mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin il veya ilçe merkezindeki komisyonudur.

Uzlaşma müessesesinde vazgeçilecek vergi ve cezanın oranı/sınırı hakkında mevzuatta herhangi bir hüküm bulunmaması, uygulamada vergi aslında da değişiklik yapılmasına sebebiyet verebilmektedir. Farklı komisyonlarda farklı uzlaşma sonuçlarının ortaya çıkmasının anayasal vergileme ilkeleri ve ekonomik yaklaşım ilkesiyle bağdaşmadığı, uzlaşma komisyonlarının kanunda düzenlenmemesine rağmen, yönetmelikle belirlenmiş olmasının, kanunilik ilkesine aykırı olduğu yönüyle eleştiriler mevcuttur. Yukarıdaki temel eleştiri noktaları bakımından uzlaşma müessesesinin mevcut hâliyle gerçek anlamda bir takdir yetkisinden ziyade, ‘nev’i şahsına münhasır geniş bir yetkilendirme’ özelliğine vurgu yapılmaktadır (Hepaksaz, 2015:718). Nitekim daha önceden tesis edilen bir idari işleme karşı (ikmalen, re’sen veya idarece tarhiyat) uzlaşmaya izin vermenin hukuk devleti ve kanunilik ilkesiyle tam bağdaşmadığı, takdir hakkının serbestçe kullanılacak bir keyfiyeti ifade etmediği (Şenyüz, 2020b:340) eleştirileri de bunu destekler niteliktedir.

i. Cezalarda İndirim

İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen verginin veya vergi farkının ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısının ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurularak vadesinde ödenmesi durumunda, kesilen cezanın yarısının indirilmesine imkân veren bir müessesedir (VUK md. 376).

Müessese açısından vergi idaresinin yetkisi, kanunda belirtilen şartların eksiksiz bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin incelenmesiyle sınırlıdır. Şartlar yerine geldiğinde, vergi idaresinin, vergi ödevlisini indirimden yararlandırmamak gibi bir yetkisi bulunmamaktadır. Vergi idaresinin bu konudaki yetkisi bağlı yetkidir. Cezalarda indirimden yararlanmak için idareye bir dilekçe ile başvurmak yeterlidir (Karakoç, 2014:3652). Mükelleflerin tek taraflı irade beyanı ile sonuç doğuran bir uyuşmazlık çözüm yolu olup, indirimin kanuni şartlarının yerine getirilmesi durumunda, cezaların reddi konusunda idarenin takdir hakkı bulunmamaktadır (Karakoç, 2014:3648; Şenyüz, 2020b:291).

Kanundaki düzenlemenin anayasal vergileme ilkeleri açısından değerlendirmesi yapıldığında, kanunilik ilkesi bakımından eleştirisi yapılmaktadır. Anayasa’nın temel hükmü olarak vergilerin ve cezaların kanunla konulması, kanunla kaldırılması ve yapılacak değişikliklerin de yine ancak kanunla gerçekleştirilmesi esastır (Karakoç, 2014:3649). Bu şekilde yapılan tek taraflı başvuru ile idare mükellef hakkında indirim işlemini gerçekleştirmektedir. Halbuki Anayasa’da verginin asli unsurlarından sadece dördü (muafiyet, istisna, oran, indirim) konusunda aşağı ve yukarı sınırları kanunda belirtmek koşuluyla düzenleme yapma yetkisi sadece Cumhurbaşkanı’na verilmiştir. Bu şekilde idareye cezalarda indirim yetkisi verilmesinin kanunilik ilkesine aykırı olduğu savunulmaktadır.

j. Dava Açma ve Tahakkuk

İkmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergilerde, mükelleflerin ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açma hakları bulunmaktadır. Dava açma süresi geçirildiğinde vergi tahakkuk eder ve aynı zamanda kesinleşmiş olur. Bunun anlamı bir taraftan verginin artık istenebilir aşamaya gelmesi diğer taraftan yargı yolunun kapanmış olmasıdır.

Dava açma durumunda ise verginin tahakkuku ile kesinleşmesi bakımından farklı alternatifler gündeme gelir. İhbarnameye karşı ilk derece mahkemesinde dava açılması hâlinde, tarh işleminin yürütmesi kendiliğinden durduğu için, idarece tahsil aşamasına geçilmez ve tahakkuk için davanın sonucu beklenir (Özcan, 2017:180). Davanın reddi, bir diğer deyişle kararın idarenin lehine olması hâlinde, vergi borcu tahakkuk eder ve tahsil edilebilir bir aşamaya gelir. İzleyen süreçte, mükellefin kanun yoluna başvuru süresi içerisinde VUK md. 379 kapsamında 'kanun yolundan vazgeçme' müessesesinden yararlanmaması veya kanun yoluna da başvurmaması durumunda tahakkuk eden vergi aynı zamanda kesinleşmiş olur. Bir idari işlem olarak tarhiyatın yapıpı tebliğ edilmesinden sonraki 30 günlük sürede, mükelleflerin idari çözüm yollarına başvurma (cezalarda indirim talebi, tarhiyat sonrası uzlaşma talebi) veya dava açma hakları bulunmaktadır.

k. Kanun Yolundan Vazgeçme, Tahakkuk ve Kesinleşme

VUK'da yapılan düzenlemeyle 01.01.2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, davacı mükellef ve davalı idare arasındaki uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasına yönelik olarak 'kanun yolundan vazgeçme' müessesesi getirilmiştir. Müesseseden yararlanabilmek için, vergi mahkemesi ile bölge idare mahkemesi kararının ardından davacı mükellefin kanun yoluna başvuru süresi içinde istinaf veya temyiz başvurusundan vazgeçtiğini idareye bir dilekçe ile bildirmesi gerekmektedir. Dilekçenin verilmesiyle birlikte tahakkuk eden dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarıyla ilgili işlemi ve tahsilatı yapma konusunda yetkili idare, kanun hükmünde belirtilen dilekçelerin verileceği ilgili vergi dairesidir. Diğer bir deyişle, dava konusu işlemi yapan idare, sonraki süreç bakımından yetkili vergi dairesini ifade etmektedir.

Davacı mükellefin bir mükellef hakkı olarak nitelenebilecek olan kanun yolundan vazgeçme konusunda zorunluluğu bulunmamaktadır. Mükellef bu müesseseden yararlanmayı tercih etmiş ise idarenin, mükellefin dilekçesini kabul edip etmeme konusunda bir takdir hakkı bulunmamaktadır. İdareye yapılan başvurunun önemli bir sonucu, idarenin iradesi aranmaksızın kanunen kendiliğinden oluşan tahakkuk işleminin gerçekleşerek, davanın konusuz kalmasıdır. Böylece karar içeriğine göre tahakkuk ettirilen vergi ve cezalar ile vergilere bağlı gecikme faizleri kesinleşmiş olacaktır. Diğer önemli bir sonuç ise kanun yolundan vazgeçme için idareye yapılan başvuru ile istinaf ve temyize gidilmesinin konusuz kalması ve böylece davanın sona ermesidir (Şenyüz, 2020a:1169).

l. Kanun Yoluna Başvurma ve Kesinleşme

Dava açılmasından sonraki süreçte bir verginin kesinleşmesi, mükelleflerin kanun yollarına başvuramaları veya başvurmuş olmalarına rağmen, ilk derece mahkemesinin idare lehine kararı hukuka uygun bulmuş olması ile gerçekleşir. İlk derece mahkemesinde davanın kabulü ve kararın mükellefin lehine olması hâlinde ise, vergi borcu tahakkuk etmez ve tahsil aşamasına geçilmesi mümkün olmaz. Kararın, kanun yoluna başvuran idarenin lehine olması ve ilk derece mahkemesinin kararının hukuka aykırı bulunması durumunda ise vergi borcu ihbarname ile ilgiliye tebliğ edilir ve vergi tahakkuk etmiş olur. Başvurulacak bir kanun yolu bulunmaması durumunda vergi aynı zamanda kesinleşmiş olur (Yılmaz, 2017:133).

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YETKİ UNSURU VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

Hukuk devleti ilkelerinin geçerli olduğu bir ortamda yargı kararlarının uygulanması kesin olup, idarenin yargı kararlarının uygulanması konusunda takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bu bakımdan idarenin yargı kararlarını kendince yorumlaması ve yargı kararlarının aksine davranma yetkisi yoktur (Şenyüz, 2020b:353).

m. Haciz

AATUHK md. 54'de yer bulan cebren tahsil şekilleri bakımından, teminatın paraya çevrilmesi, şahsi kefilin takibi, haczedilen malların satışı, gerekli şartlar mevcutsa iflas yoluna gidilmesi alternatifleri bulunmaktadır. Bu bakımdan haciz müessesesini, diğer cebri tahsil yöntemleriyle birlikte değerlendirmek gerekir. AATUHK'da belirtildiği üzere, bir cebren tahsil yöntemi olarak idare gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasını isteyebilmektedir (md. 54/3). Burada hukuki sebep *“gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi”*, maddi sebep *“iflas için gerekli şartların bulunduğu ortaya konması”*dır. Hükümde geçen *‘istenebilmesi’* ifadesi yerine *‘istenmesi’* ibaresinden de anlaşılacağı üzere gerekli şartların bulunması durumu bir takdir yetkisinden çok, iflasın uygulanabilirliğinin tespitine yöneliktir. Bu durumda maddenin tümünün birlikte yorumu anlam kazanmaktadır. Nitekim her ne kadar *“cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır:...”* şeklindeki maddede *‘herhangi birinin tatbiki’* ibaresi bir seçenek olarak takdir yetkisine işaret ediyor gibi görünse de seçeneklere bakıldığında bunun böyle olmadığı görülmektedir. Kamu alacaklarının bir güvencesi olarak öncelikle teminat istenmesi, teminat gösterilemediği durumlarda şahsi kefilin kabul edilebilmesi, her ikisi de yoksa yapılan ihtiyati haczin vade tarihinden sonra gerekli şartların oluşmasıyla birlikte kesin hacze dönüştürülmesi hususlarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. İflasın ise idarenin istediği zaman kullanabileceği bir takdir yetkisinden ziyade, sırası ve zamanı geldiğinde, gerekli şartların bulunması durumunda devreye sokması gereken kamu alacağının güvenliğine yönelik bir müessese olduğu söylenebilir.

Haciz sürecinde pazarlıkla yapılacak satışı, kamu alacağının tahsiline olanak verecek nitelikte olması gerekmektedir. Malların pazarlık yöntemiyle satılamaması durumunda, satılamayan malların borçluya geri verilebilmesi konusunda idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır (Arslaner, 2015:233).

n. Tecil

Tecil, kamu borçlularının borçlarını taksitler hâlinde ödeme taleplerine imkân veren bir müessesedir. AATUHK'da tecile ilişkin temel hüküm *“Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir”* şeklinde ifade edilmiştir.

Tecilden yararlandırmada alacaklı kamu idaresinin yetkilendirildiği görülmektedir. Yasama organı bununla yetinmemiş ve tecil yetkisini kullanacak ve bu yetkiyi devredecek olanları da ismen saymıştır. Buna göre, devlete ait amme alacaklarında ilgili vekiller, il özel idarelerine ait amme alacaklarında valiler, belediyelere ait amme alacaklarında belediye başkanları tecil yetkisini kullanacak ve bu yetkiyi devredecekler olarak sayılmıştır. Tecil yetkisine sahip olan HMB, bu yetkisini ilgili birimlere devredebilme yetkisine sahip olduğundan, söz konusu yetkinin belirli seviyede mahalli birimlere devredildiği görülmektedir. Kanun hükmünde gerek *‘bu yetkiyi devredecek olanlar’* ve gerekse de *‘...veya yetkili kılacağı makamlarca’* hükümlerinden alacaklı kamu idaresinin kendi içerisinde başka bir birimi de yetkili kılabilmesi anlaşılmaktadır. Buna göre,

alacaklı kamu idaresi tecil yetkisini kendisi kullanabileceği gibi, başka bir birime de yetki devri yapabilecektir.

Tecil yetkisini kullanacak ve bu yetkiyi devredecek olan makamlara tecil edilecek kamu alacaklarını tür ve tutar olarak belirleme, kamu borçlusunun faaliyetine devam edip etmediğini esas alarak tecil edilecek alacakları tespit etme, tecilde taksit zamanlarını ve diğer şartları tayin etme yetkisi de verildiği görülmektedir.

Tecil yetkisini kullanacak ve bu konuda idari işlemi tesis edecek olan idari birimin yetki kullanımında ‘36 ayı geçmemek üzere’ ve ‘tecil olunabilir’ hükümlerinden tecilden yararlandırıp yararlandırmama ve tecil süresi konusunda takdir yetkisine sahip olduğu söylenebilir. Ancak söz konusu takdir yetkisinin kullanımı ‘çok zor durum’ hâlinin tespitine bağlanmıştır. Bu konuda uygulamaya genel tebliğ ve iç genelgelerle yön verilmektedir.

Tecilden yararlanan kamu borçlusunun göstereceği teminat tutarı 50.000 Türk Lirası’nı aşan kısmın yarısı olarak belirlenmiş bulunmaktadır. Cumhurbaşkanı’na bu tutarı 10 katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı amme idareleri itibarıyla bu hadler arasında farklı tutar belirleme yetkisi verilmiştir. Tutar sınırına ve orana bağlı bir takdir yetkisi olarak değerlendirilebilir.

Tecilde, süre konusunda verilen bir diğer takdir yetkisi, ‘süreli red’ olarak adlandırılmakta olup, kanun metninde üst sınır 30 gün olarak belirlenmiştir. Tecil talepleri reddedilen kamu borçlusunun azami süresi 30 gün olmak şartıyla ve tecil faizi ödemesi koşuluyla tecil imkânından yararlanabileceği bir uygulamadır. Süreli red uygulamasında “tecil olunur” hükmü ile bu uygulamadan yararlandırma konusunda bir takdir yetkisi tanınmamış, maksimum 30 gün olan sürenin daha altında bir süreyi belirleme konusunda ise idareye takdir yetkisi verilmiştir.

İdarenin takdir yetkisini kullanırken, ‘çok zor durum’ hâlini *likidite oranına* bağlı olarak değerlendirmesi bir gerekliliktir. Likidite oranı çok zor durum hâline işaret ediyorsa (oranın birden düşük olması durumunda), idare takdir yetkisini, tecilden yararlandırma yönünde kullanmaktadır. Oran sıfıra yaklaştıkça uygulamada mükellefe tanınan tecil süresi uzayabilmektedir. KDV açısından tecil uygulaması ise, altı ay olarak uygulanmaktadır.

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YETKİ UNSURU VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

5. SONUÇ

Vergilendirme sürecinde idari işlemlerin, unsurları bakımından hukuka uygun olarak tesis edilmesi gerekir. Bu çalışmada odaklanılan temel hususlar; vergilendirme süreci ve vergi hukukundaki müesseseler bakımından yetki unsuru, yetkiyi veren yasama organının idareyi yetkilendirme şekilleri, idarenin yetki kullanımında bağlı yetki - takdir yetkisinin genel görünümü üzerinedir. Vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesinden dolayı hem yetki veren yasama organı hem de yetkilendirilen ve yetki kullanan idarelerin fonksiyonlarının net olarak ortaya konulması gerekmektedir. Buna ilişkin tespitler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Anayasa hükümleri bakımından;

-Yasama organı, vergi kanunu çıkarma ve verginin asli unsurlarını belirleme, vergi kanunlarını değiştirme veya kaldırma konusunda yetkilidir (*vergilerin kanuniliği ilkesi*).

-Vergi kanunlarının uygulanmasında görev alan kurum ve kuruluşların, kuruluş ve görevlendirme kanununun çıkarılması yasama organının yetki alanına girmektedir (*kanuni idare ilkesi*).

Kanun hükümleri bakımından;

-Yasama organı vergi kanunlarında sıklıkla HMB'ye yönetmelik çıkarma yetkisi vermektedir (*genel düzenleyici işlem yetkisi*).

-Vergi kanunlarında yine sıklıkla HMB'ye usul ve esasları belirleme yetkisi vermektedir.

-Bazı vergi hukuku müesseseleri bakımından, yetkinin kullanılması ve/veya bu yetkinin ilgili mercilere devredileceği hususunda genel hükümler getirmektedir.

-Bazı vergi hukuku müesseseleri bakımından ise yetkiyi kullanacak idare/merci veya kişiyi açıkça göstererek yetkilendirme yapılabilmektedir.

-İdareye yetki kullandırırken genel olarak bağlı yetki ile (vergilerin kanuniliği ilkesinden dolayı), bazı durumlarda ise takdir yetkisi ile donatılmaktadır.

-Bazı durumlarda yetkiyi hazırlık işlemi (yoklama, vergi incelemesi, matrah takdiri, ihtiyati tahakkuk) şeklinde, ağırlıklı olarak ise idari işlem tesis etme (tarhiyat, tahakkuk, tahsil, pişmanlık ve ıslahtan, izaha davette indirimli ceza uygulamasından, uzlaşmadan, cezalarda indirimden, kanun yolundan vazgeçmeden yararlandırma, haczin tatbiki) şeklinde kullanılmaktadır.

Görüldüğü üzere vergi hukuku alanında ve vergilendirme sürecinde yasama organı hem yetkilendirme hem de yetki kullandırma bakımından önemli bir fonksiyon icra etmektedir. İdare boyutuyla değerlendirildiğinde ise her ne kadar vergilerin kanuniliğinin etkisiyle yetki kullanımında bağlı yetki baskın olsa da, takdir yetkisi veya bu yetkinin kapsamını aşan geniş bir yetkilendirmenin de varlık bulabildiği söylenebilir. Verginin tahsiline kadar giden süreçte, yetki unsurunun vergi hukuku alanındaki görünümünü daha net olarak ortaya koymak bakımından, çeşitli vergi hukuku müesseseleri inceleme konusu yapılmıştır. Buna ilişkin değerlendirmeler kısaca ifade edilebilir:

Bazı müesseselerde idare bağlı yetki ile donatılmakta (pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, kanun yolundan vazgeçme, yargı kararlarının uygulanması), takdir yetkisi gündeme gelmemektedir. Bağlı yetkinin yanı sıra takdir yetkisinin de uygulama alanı bulduğu müesseselere; izaha davet (belirli şartlara ve verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelere ilişkin ön tespite bağlı olarak), teminat (ikametgâhı Türkiye'de bulunmayanlar - kamu alacağının tahsilininin

tehlikeye düşme hâli), şahsi kefalet (müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilme - muteber kişi olma şartı), tecil (tecilden yararlandırma - çok zor durum hâli - likidite oranı göstergeleri), bir hazırlık işlemi olarak vergi incelemesi (fili envanter yapılması - lüzumlu hâllerin varlığı; münasip bir mühlet verilmesi - haklı mazeret hâli) örnek olarak verilebilir. Bu örneklerde sebep unsurundaki hâl ve şartların tespitine yönelik olarak idareye seçme ve tercih hakkının verilmiş olmasını takdir yetkisi olarak değerlendirmek mümkündür. Kanımızca da gerçek bir takdir yetkisinden söz edildiğinde bu özelliklerin mutlak surette var olması gerekir. Aksi durumda, takdir yetkisinden değil sınırsız, geniş veya keyfi bir yetkilendirmeden bahsedilir.

Bazı müesseseler (örneğin uzlaşma) ise takdir yetkisinden ziyade, geniş veya takdir yetkisi sınırlarını aşan bir yetkilendirme görünümü arz etmektedir. Bu yönüyle, tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma ile birlikte en çok tartışma konusu olan müesseselerdir. Ağırlıklı görüş uzlaşma müessesesinin takdir yetkisinden çok *'nev'i şahsına münhasır geniş bir yetkilendirme'* şeklinde olduğudur.

Sonuç olarak, vergilendirme sürecinin çeşitli safhalarında ortaya çıkan vergi hukuku müesseseleri genel olarak değerlendirildiğinde; Türk vergi hukukundaki vergilerin kanuniliği ilkesinden dolayı idarenin büyük ölçüde bağlı yetki ile donatılmış olduğu söylenebilir. Takdir yetkisinin ise birçok durumda idari işlemin maddi sebep unsurunda aranan hâl ve şartlara ilişkin tespiti bağli olarak konu unsurunda ortaya çıktığı görülmektedir. Kanımızca da idarenin takdir yetkisine yer verilmesinin temel esprisi, yasama organının hâl ve şartları belirtmesi ile yetinmesi, idarenin de söz konusu hâl ve şartları tespit etmesi ve buna göre tercihini ortaya koyarak idari işlemi tesis etmesinden ibaret olmalıdır. Ancak uzlaşma müessesesindeki uygulama takdir yetkisinden ziyade, geniş veya takdir yetkisi aşan bir yetkilendirme görünümü arz etmektedir. Bu bakımdan, uzlaşma müessesesinin takdir yetkisi sınırlarına çekilmesi veya uygulamadan kaldırılması gibi iki seçenek önerilebilir. Diğer müesseselerin de gerçek bir takdir yetkisinin temel özellikleri bakımından yeniden değerlendirilerek buna ilişkin kanuni düzenlemelerin yapılması, kanunilik ilkesi başta olmak üzere temel anayasal vergileme ilkelerinin ihlâl edilmemesi bakımından önem arz etmektedir.

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YETKİ UNSURU VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

KAYNAKÇA

- Arat Özkaya, N. (2015). *Türk İdare Hukuku'nda İdarenin Hukuk Sınırları İçinde Hareket Serbestisi, Takdir Yetkisi ve Bunun Sınırları Üzerine Bir İnceleme*. Beta Yayınları.
- Arslaner, H. (2015). Kamu Alacaklarının Cebri Tahsil Usulünde Hacizli Malların Satışa Çıkış Süresi: Üç Ay Mı, Üç Yıl Mı?. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8(3), 229-242.
- Atcı, M., & Aslıhak, A. (2020). Uzlaşma Müessesesi Beklentileri Karşılıyor Mu?. *Vergi Sorunları Dergisi*, (382), 118-129.
- Başaran Yavaşlar, F. (2010). Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?. *Vergi Sorunları Dergisi*, (257), 165-173.
- Batun, M. (2010). Kamu Alacağının Güvence Altına Alınmasında İhtiyati Tahakkuk. *Vergi Dünyası Dergisi*, (341), 86-93.
- Bayraklı, H. H. (2009). *Vergi İcra Hukuku*. Celepler Matbaacılık.
- Candan, T. (2018). *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Yetkin Yayınları.
- Çelik, M., & Yüce, M. (2020). Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (16), 139-162.
- Diliçikik, A. (2020). Takdir Komisyonu Tarafından Yapılan Matrah Takdiri İşleminin Güncel Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (464), 6-19.
- Gerçek, A. (2006). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Yaklaşım Yayıncılık.
- Gözler K. (2009). *İdare Hukuku Dersleri*. Ekin Yayınevi.
- Gözler, K. & Kaplan, G. (2020). *İdare Hukukuna Giriş*. Ekin Yayınevi.
- Gözübüyük, A. Ş. & Tan, T. (2017). *İdare Hukuku*. Cilt: 2, Turhan Kitabevi.
- Günday, M. (2017). *İdare Hukuku*. İmaj Yayıncılık.
- Hepaksaz, E., Çevikcan, F., & Öz, E. (2011). Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği. *Vergi Dünyası Dergisi*, (354), 149-157.
- Hepaksaz, E. (2015). The Practice of Reconciliation in Turkish Tax Law Settlement and Administrative Discretion. *International Conference of Interdisciplinary Studies Conference Proceedings*, April 16-19, San Antonio, 711-724.
- İnce, E. (2019). Bir İdari İşlem Olarak Vergi İadesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (369), 18-23.
- Kaplan, R. (2013). Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(4), 155-181.
- Karakoç, Y. (2014). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(Özel Sayı), Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan, 3637-3739.
- Karakoç, Y. (2016). *Kamu İcra Hukuku*. Yetkin Yayınları.
- Kaya, C. (2014). *İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi*. On İki Levha Yayıncılık.
- Kızılot Ş. & Kızılot, Z. (2014). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım Yayıncılık.

- Koçak, M. (2011). *Vergi – İcra Hukuku (Mukayeseli)*. Seçkin Yayıncılık.
- Nas, A. (2012). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(4), 1307-1336.
- Nas, A. (2019). Vergi Denetim Yollarından Yoklama ve Yoklamanın Hukuki Sonuçları. *Vergi Sorunları Dergisi*, (373), 69-81.
- Özcan, O. (2017). Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 75(1), 159-190.
- Sancakdar, O. (2014). *İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı*. Seçkin Yayıncılık.
- Sarıcaoğlu, E. (2020). Kamu Alacağıının Korunmasına Yönelik Bir Önlem: 6183 Sayılı Kanuna Göre Teminat. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 22(2), 857-904.
- Şenyüz, D. (2020a). Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması. *Legal Mali Hukuk Dergisi*. 16(185), 1165-1198.
- Şenyüz, D. (2020b). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*. Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D. (2020c). Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (43), 247-263.
- Taşkan, Y. Z. (2020). *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*. Adalet Yayınevi.
- Varol, D. (2019). İhtiyati Haciz Uygulamasında Yeni Dönem Mi?. *Vergi Dünyası Dergisi*, (449), 141-145.
- Yavuz, M. (2019). Kamu Alacaklarında Şahsi Kefalet. *Mali Çözüm Dergisi*, 29(156), 273-283.
- Yıldız, H. (2013). Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(3-4), 129-154.
- Yılmaz, D. (2017). Türk İdare Hukuku'nda İdari İşlemin "Kesin"liği Üzerine Bir Değerlendirme: "Kime Göre?", "Ne İçin?" Kesinlik. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 21(2), 105-153.
- Yüce, M., & Çimen, G. (2019). Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Edilebilirliği. *Vergi Sorunları Dergisi*, (371), 23-36.
- Yüksel, M., & Biçer, İ. (2016). Kamu (Vergi) İcra Hukukunda Güvence Mekanizmaları: Teminat ve Şahsi Kefalet. *Vergi Sorunları Dergisi*, (334), 51-62.

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YETKİ UNSURU VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

EXTENDED ABSTRACT

Presently, all states determine public services to meet social needs and need certain incomes to finance these services. In this regard, the most important source of income financed by the states is taxes. In other words, one of the most important sources of revenue of the government is taxes which are used to fund public expenditures. According to Article 73/3 of the Turkish Basic Law, taxes, fees, duties, and other such financial obligations shall be imposed, amended, or revoked by law. This indicates that the introduction, change, or abolishment of the tax is only possible through laws. To be able to talk about a taxation law, that law should include essential elements of tax, such as the subject, the taxpayer, the source, the tariff and rate, the exemption, the declaration, and the times of payment. Otherwise, it will not be possible to talk about a genuine taxation law. What matters in taxation laws is the introduction, change, and abolishment of the taxation laws by the legislative body. The power to pass the law belongs to the legislative body, and that power shall also not be delegated. The only exemption for this is discretion recognized by the constitution to the President to make changes in exemption, exception, rate, and reduction within the minimum and maximum limits. The administrative discretion given to the President can only be used to make changes, only in certain matters and again only within the lower and upper limits. Thus, another body shall not be allowed to use this discretion. The relationships between taxpayers and the administration of revenue have been developing and becoming more and more transparent in recent years. This is due to the administration attaches the necessary importance to taxpayer rights. Thus, it is experienced a positive effect on the subject of tax-related acts between the taxpayer and revenue administration. Here, it should be kept in mind that the tax-related acts between the taxpayer and revenue administration are actually administrative acts. The administrative transactions and acts are established and exercised through the administration in conformity with the constitution and laws. Because according to the constitutional provision, the administration is a whole with its formations and functions and shall be regulated by law. There are two major notions in terms of administrative acts and transactions in administrative law. They are called non-discretionary power and discretion. These two terms are also relevant to the taxation law. Thus, it is important to determine the notion of administrative discretion and its use in tax law. Discretion is a frequently used practice in administrative law, but it is rarely relied upon in taxation law because of the legality principle in taxation as specified in the constitution. The movement area of the administration, its methods, and procedures are previously identified by a legal rule in the non-discretionary power. The administration has here no freedom of choice in its decisions. The administration has the option of making a preference in the area of administrative discretion. Whether or not the administration has discretion, its scope determines the application area of the discretion. A law may openly state that the administration has discretion. Besides, some phrases in the article may also point out administrative discretion. However, by the rule of law and principles of the legality of administration, administrative discretion needs to be employed within the legal boundaries. Here, legal rules identify the boundaries of the discretion of the administration. From this perspective, administrative discretion does not mean arbitrary decisions and is identified by legal boundaries. The administration needs to act on certain principles and rules. Judicial inspection and control in this respect draw an important line here. It is the purpose of this study to clarify the concepts of authority and administrative discretion that appear in the process of administrative acts within the taxation period. The study further examines how discretionary power is employed in terms of the practices of tax law. As it can be understood from the study, while the administrative discretion can be applied to some tax law institutions more or less, it is not possible to apply it to some institutions. For example, it can be said that some institutions of tax law, such as repentance,

giving a guarantee, reduction in fines, and waiving the right to appeal, don't include administrative discretion. It can be mentioned that there is more or less discretion in the other institutions examined. One of the most controversial institutions in terms of administrative discretion is the institution of reconciliation. The institution of reconciliation is one of the improved administrative ways of solutions to solve tax disputes. The institution of reconciliation is issued in two parts as "reconciliation before the assessment" and "reconciliation after the assessment" in the Tax Procedure Code. The area of usage of reconciliation as an administrative solution mechanism has to be examined in terms of the concept of administrative discretion. Since it's coming into force, the practice of reconciliation has been remaining controversial. A number of different views have been raised and expressed on its functionality, its mode of power employed, and its compatibility with the legislation. The interpretation of the law reveals that the Ministry of Treasury and Finance, and administration have full discretion on a reconciliation about the tax and fine. However, it should be noted that whether or not this refers to a discretionary power remains disputable. A review of the provisions reveals that the scope of the discretion is limited to taxes and the fine of loss of tax. But, there is no provision on the amount of reduction in the tax loss fine or taxes. In this case, the reconciliation practice can be seen as a broad authority without maximum and minimum limits applied by the Ministry of Treasury and Finance, and the administration. As such, the practice of conciliation violates the principle of the supremacy of the constitution and other major principles of the constitution. Thus, the practices and decisions of the Ministry of Treasury and Finance, and the administration in this matter go beyond the limits of discretionary power.