

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİMDALI  
MALİ HUKUK PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE'DE  
VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE  
VERGİ MAHKEMELERİNİN YERİ VE ÖNEMİ**

**Yiğit AKA**

Danışman  
**Prof. Dr. Zeynep ARIKAN**

**2009**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum **“Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Yeri ve Önemi”** adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

22 / 06 / 2009

Yiğit AKA

## YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

**Adı ve Soyadı** : Yiğit Aka  
**Anabilim Dalı** : Maliye  
**Programı** : Mali Hukuk  
**Tez Konusu** : Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Yeri ve Önemi  
**Sınav Tarihi ve Saati** :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü’nün ..... tarih ve ..... sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği’nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini ..... dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ	<input type="radio"/>
DÜZELTİLMESİNE	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
REDDİNE	<input type="radio"/>		

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır.  O\*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir.  O\*\*

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.  
\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.	<input type="radio"/>	Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir.	<input type="radio"/>	
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	<input type="radio"/>	
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	<input type="radio"/>	

### JÜRİ ÜYELERİ

### İMZA

.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	.....
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	.....
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	.....

## ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde  
Vergi Mahkemelerinin Yeri ve Önemi

Yiğit AKA

Dokuz Eylül Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Maliye Anabilim Dalı  
Mali Hukuk Programı

İdari işlem olan vergilendirme işlemlerinde her zaman hukuka uyarlılık bulunmamaktadır. Bu nedenle; vergilendirme işlemini gerçekleştiren vergi idaresi ile bu işlemlerin muhatabı durumundaki mükellefler arasında uyuşmazlıklar çıkmaktadır. Mükellefler bu uyuşmazlıklara karşı idari ve yargısal çözüm yollarına başvurarak haklarını aramaktadırlar.

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamada çözüm yollarında görevli yargı mercileri; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’dır. Vergi yargısının; yargısal denetim, uyuşmazlıkları çözme, içtihat yaratma ve hukuki güvenlik sağlama gibi işlevleri bulunmaktadır.

1982 yılında büyük bir değişim geçiren Türk Vergi Yargısı, Türk yargı sistemi içinde idari yargıya bağlı olarak örgütlenmiştir. Bu yeniden yapılanma süreci sonrası, daha verimli çalışmaya başlayan vergi yargısı içinde vergi mahkemeleri ilk derece yargı mercileri olarak vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli bir konuma gelmişlerdir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelerinin rolü ve etkileri, uyuşmazlıkların ne oranda vergi mahkemelerinde çözümlendiği gibi hususlar vergi mahkemelerinin önemine ve verimliliğine ilişkin bilgi vermektedir.

Çalışmamızda; vergi yargısı kavramı, çeşitli ülkelerde vergi yargısı sistemleri, vergi yargısının bağımsızlığı sorunu, vergi yargısının işlevleri, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelerinin etkinliği, önemi ve yeri konuları açıklanmaya çalışılmıştır. Güncel verilerle desteklenen çalışmamızda vergi mahkemelerinin önemine ilişkin sorulara cevap aranmış, hak ettiği öneme kavuşması için gerekenler konusunda çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıkları, Türk vergi yargısının bağımsızlığı, vergi mahkemelerinde iş yükü.

## **ABSTRACT**

**Master Thesis**

**The Importance of The Tax Courts  
Solving The Tax Controversies in Turkey**

**Yiğit AKA**

**Dokuz Eylül University  
Institute of Social Sciences  
Public Finance Discipline  
Tax Law Programme**

**Taxation is an administrative decision. This administrative decision always may not be lawful. So there can be tax controversies between the tax administration and tax payers who are the acceptor of the taxation. Taxpayers can use two different ways to solve the tax controversies. One is administrative solution and the other is judgmental solution way.**

**Functionary judgmental authorities are tax courts, region administrative court and the Council of State. Tax law has four functions; judgmental control, solve the tax controversies, judgmental safety and make case law.**

**Turkish tax judgment which was changed in 1982 was organized in administrative judgment. After these revisions, tax judgment started to work more than before revision. In this structuring, tax judgment is working as a court of first instance and become more important day by day. The acts of the tax courts in solving the tax controversies and the rate of the solving tax controversies in tax courts are important things to know about the productivity of the tax courts.**

**In this thesis I tried to explain about; tax judgment, tax judgment in foreign countries, the problem of independency of the tax judgment, functions of the tax judgment, the efficiency, importance and the role of the tax courts in solving the tax controversies. In this thesis I used actual acquirements, know-how and statistics. Also looked for the answers of the importance of the tax courts and preferred solution offers.**

**Key Words: Tax courts, tax controversies, independency of the Turkish tax judgment, caseload of the tax courts.**

## İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	İİ
YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI.....	İİİ
ÖZET.....	İV
ABSTRACT.....	V
KISALTMALAR.....	Xİ
TABLO LİSTESİ.....	Xİİ
GİRİŞ.....	1

### Birinci Bölüm

## TÜRK VERGİ YARGISI

I) VERGİ YARGISI KAVRAMI.....	4
II) VERGİ YARGISININ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	4
A) Genel Olarak Vergi Yargısının Ortaya Çıkışı.....	5
B) Türkiye’de Vergi Yargısının Gelişimi.....	5
1) Osmanlı Dönemi.....	6
2) Cumhuriyet Dönemi.....	6
III) VERGİ YARGISI SİSTEMLERİ.....	8
A) İdari Yargıya Bağlı Vergi Yargısı.....	8
B) Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargısı.....	9
C) Bağımsız Bir Yargı Kolu Olarak Vergi Yargısı.....	10
D) Çeşitli Ülkelerde Vergi Yargısı Sistemleri.....	11
1) İngiltere’de Vergi Yargısı.....	11
2) Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Yargısı.....	12
3) Fransa’da Vergi Yargısı.....	13
4) Almanya’da Vergi Yargısı.....	14
IV) TÜRK YARGI SİSTEMİ İÇİNDE VERGİ YARGISININ YERİ.....	15
A) Hukuk Devleti ve Vergi Yargısı.....	15
B) Türk Yargı Sistemi ve Vergi Yargısı.....	18
1) Anayasa Yargısı.....	18
2) Adli Yargı.....	19

3) Askeri Yargı.....	19
4) Seçim Yargısı.....	19
5) Hesap Yargısı.....	19
6) Uyuşmazlık Yargısı .....	20
7) İdari Yargı.....	20
V) VERGİ YARGISININ İŞLEVLERİ.....	21
A) Yargısal Denetim (Çıkarlar Dengesi Kurma) İşlevi .....	22
B) Uyuşmazlıkları Çözme İşlevi.....	23
C) İçtihat Yaratma İşlevi.....	23
D) Hukuki Güvenlik Sağlama İşlevi .....	24
VI) VERGİ YARGISI ORGANLARI .....	24
A) Vergi Mahkemeleri .....	25
B) Bölge İdare Mahkemeleri.....	25
C) Danıştay .....	26

## İkinci Bölüm

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

I) GENEL OLARAK UYUŞMAZLIK KAVRAMI.....	27
II) VERGİ UYUŞMAZLIĞI.....	27
A) Genel Olarak Vergi Uyuşmazlığı Kavramı.....	28
B) Vergi Uyuşmazlığında Taraflar.....	28
C) Vergi Uyuşmazlığı Şekilleri ve Doğuş Zamanı .....	29
D) Vergi Uyuşmazlığının Doğumuna Neden Olan Etkenler.....	30
1) Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı.....	31
a) Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı .....	31
b) Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı .....	32
c) Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	32
d) Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı .....	33
e) Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	33
2) Vergi İncelemeleri .....	34
3) Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması.....	36
4) Matrahın Düşük Beyanı .....	37

5) Verginin Ödenmemesi .....	38
6) Diğer Nedenler.....	39
III) VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA GÖREV .....	39
A) Vergi Mahkemeleri.....	41
1) Genel Olarak Vergi Mahkemelerinde Görev Kavramı.....	42
2) Vergi Mahkemelerinin Görevli Olduğu Uyuşmazlıklar .....	43
3) Vergi Mahkemelerinin Görev Alanına Giren Çeşitli Uyuşmazlıklar .....	45
B) Danıştay .....	47
1) Genel Olarak Danıştay'da Görev Kavramı.....	47
2) Danıştay'ın Görevli Olduğu Vergisel Uyuşmazlıklar .....	48
C) Bölge İdare Mahkemeleri.....	50
1) Genel Olarak Bölge İdare Mahkemelerinde Görev Kavramı .....	50
2) Bölge İdare Mahkemelerinin Görevli Olduğu Vergisel Uyuşmazlıklar .....	50
D) Vergi Davalarının Görev Yönünden İncelenmesi .....	54
E) Görev Uyuşmazlıklarının Giderilmesi .....	55
1) Danıştay Dava Daireleri Arasındaki Görev Uyuşmazlıkları .....	55
2) İdare ve Vergi Mahkemeleri Arasındaki Görev Uyuşmazlıkları.....	56
3) Danıştay ile Vergi Mahkemeleri Arasındaki Görev Uyuşmazlıkları.....	56
IV) VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YETKİ .....	57
A) Yetkili Yargı Mercii.....	57
B) Yetki Uyuşmazlıklarının Vergi Mahkemelerinde Çözümü .....	59
C) Danıştay ve Bölge İdare Mahkemesi Tarafından Yetki Uyuşmazlıklarının Çözümü .....	60

**Üçüncü Bölüm**  
**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE**  
**VERGİ MAHKEMELERİNİN ROLÜ**  
**VE VERGİ YARGISINDAKİ SORUNLAR**

I) VERGİ MAHKEMELERİNİN HUKUK DÜZENİNE VE VERGİ YARGISINDAKİ SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNE KATKISI .....	61
II) VERGİ YARGISINDAKİ SORUNLARIN VERGİ MAHKEMELERİNE ETKİLERİ.....	63
A) Hakimlerin Teknik Bilgi Düzeyi ve Bilirkişilik Makamına İlişkin Sorunlar .	63
B) Vergi Usul ve Vergi Yargısı Kanunlarının Farklı Sistemlerin Parçaları Olmasından Kaynaklanan Sorunlar.....	64
1) Alman Hukukunda Vergi Usul ve Vergi Yargısı Kanunları .....	65
2) Fransız Hukukunda Vergi Usul ve Vergi Yargısı Kanunları.....	65
3) Alman ve Fransız Hukukunun Türkiye’deki Uygulama Açısından Değerlendirilmesi.....	66
C) İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Anayasanın Vergi Davalarına Bakışından Kaynaklanan Sorunlar .....	68
D) Vergi Yargısı Eksenli Modele İlişkin Sorunlar .....	69
E) Matrah Takdirlerinin Hukuka Aykırılığı Sorunu .....	70
F) İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu İlişkilerinde Çatışan Hükümler .....	71
G) Mükellef ve İdare Arasındaki Sorunlar.....	73
H) Vergi İdaresi Açısından Sorunlar.....	73
I) Görev ve Yetkiye İlişkin Sorunlar.....	74
J) Duruşmalara İlişkin Sorunlar .....	75
K) Yürütmenin Durdurulmasına İlişkin Sorunlar .....	75
L) Vergi Yargısı Kararlarının Uygulanmamasına İlişkin Sorunlar.....	76
M) İtiraz ve Temyize İlişkin Sorunlar.....	77
N) Uzlaşmaya İlişkin Sorunlar.....	78
1) Uzlaşma Müessesesinin Yetersizliği .....	78
2) Uzlaşmaya İlişkin Sayısal Sonuçlar.....	80
O) Vergi Yargılamasından Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları.....	82

III) VERGİ YARGISI İLE VERGİ İDARESİ ARASINDAKİ YORUM FARKLARINDAN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARDA VERGİ MAHKEMELERİNİN ROLÜ .....	84
A) Sanat Eseri Harcamalarının Gider Niteliğine İlişkin Yorum Farklılıkları.....	85
B) Dış Protezciliğinin Gelir Türüne İlişkin Yorum Farklılıkları .....	85
C) Emsal Kira Bedeli Uygulamasına İlişkin Yorum Farklılıkları .....	86
D) İpotek Karşılığı Borç Para Verme Durumundaki Yorum Farklılıkları.....	87
E) Vergi Tevkifatına İlişkin Yorum Farklılıkları.....	89
IV) VERGİLERİN TAHSİLİ SIRASINDA ORTAYA ÇIKAN UYUŞMAZLIKLARDA VERGİ MAHKEMELERİNİN ROLÜ.....	90
A) İhtiyati Haciz Nedeniyle Çıkan Uyuşmazlıklar .....	90
B) İhtiyati Tahakkuk Nedeniyle Çıkan Uyuşmazlıklar.....	91
C) Tecil Talebinden Doğan Uyuşmazlıklar .....	92
D) Ödeme Emri Tebliğinden Doğan Uyuşmazlıklar .....	92
E) Kesin Haciz Uygulanmasından Doğan Uyuşmazlıklar .....	93
V) VERGİ YARGISINDA İŞ YÜKÜ .....	93
A) Genel Olarak Yargı Sisteminde İş Yükü .....	93
B) Vergi Mahkemelerinde İş Yükü.....	94
SONUÇ .....	114
KAYNAKLAR .....	124

## KISALTMALAR

<b>a.g.e.</b>	:	Adı Geçen Eser
<b>a.g.m.</b>	:	Adı Geçen Makale
<b>A.A.T.U.H.K.</b>	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>A.B.D.</b>	:	Amerika Birleşik Devletleri
<b>An.</b>	:	Anayasa
<b>A.Y.İ.M.</b>	:	Askeri Yüksek İdare Mahkemesi
<b>B.İ.M.</b>	:	Bölge İdare Mahkemesi
<b>BİMİVM</b>	:	Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (2576 Sayılı)
<b>bkz.</b>	:	Bakınız
<b>D.İ.B.K.</b>	:	Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu
<b>D.İ.D.D.K.</b>	:	Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu
<b>DN. K.</b>	:	Danıştay Kanunu (2575 Sayılı)
<b>Dn.</b>	:	Danıştay
<b>D.V.D.D.K.</b>	:	Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
<b>E.</b>	:	Esas
<b>G.V.K.</b>	:	Gelir Vergisi Kanunu
<b>H.U.M.K.</b>	:	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
<b>İ.Y.U.K.</b>	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>K.</b>	:	Karar
<b>KDV</b>	:	Katma Değer Vergisi
<b>md.</b>	:	Madde
<b>mük.</b>	:	Mükerrer
<b>R.G.</b>	:	Resmi Gazete
<b>s.</b>	:	Sayfa Sayısı
<b>ss.</b>	:	Sayfa Sayıları
<b>TOKİ</b>	:	Toplu Konut İdaresi
<b>V.U.K.</b>	:	Vergi Usul Kanunu

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Vergi ve Cezalarda Uzlaşma ve İndirim Sonuçları (2008).....	80
<b>Tablo 2:</b> Vergi ve Cezalarda Uzlaşma Oranları (2008 Yılı) .....	81
<b>Tablo 3:</b> Mahkemelerde Ortalama Yargılama Süresi (Gün) (1986–1994) .....	94
<b>Tablo 4:</b> Vergi Mahkemeleri İş Yükünün Konularına Göre Dağılımı (1994) .....	95
<b>Tablo 5:</b> Bölge İdare Mahkemeleri İş Yükünün Konularına Göre Dağılımı (1994). 97	
<b>Tablo 6:</b> Vergi Mahkemeleri İş Yükünün Konularına Göre Dağılımı (2007 ) .....	98
<b>Tablo 7:</b> Yıllar İtibariyle Mahkemelerin İş Yükü (1986-2007) .....	100
<b>Tablo 8:</b> Açılan Davaların Artış Oranı .....	101
<b>Tablo 9:</b> Karara Bağlanan Davaların Artış Oranı.....	102
<b>Tablo 10:</b> İzmir Bölge İdare Mahkemesinin Yargı Çevresine Dahil Mahkemelerin 2008 Yılı İş Yükü Dağılımı .....	103
<b>Tablo 11:</b> İzmir İli Vergi Mahkemelerinin Gelen / Çıkan Dava Oranı (2008) .....	105
<b>Tablo 12:</b> İzmir Bölge İdare Mahkemesi Konularına Göre İş Yükü Dağılımı (2008) .....	105
<b>Tablo 13:</b> İzmir Vergi Mahkemeleri Konularına Göre İş Yükü Dağılımı (2008)...	106
<b>Tablo 14:</b> Türkiye Geneline Vergi Mahkemeleri Karar Türlerinin Konularına Göre Dağılımı (2007).....	108
<b>Tablo 15:</b> Danıştay 3-4-7 ve 9. Dairelerinin Karar Türlerinin Konularına Göre Dağılımı (2008).....	110
<b>Tablo 16:</b> Danıştay 3-4-7 ve 9. Dairelerinin Verdiği Kararların Türüne Göre Dağılımı (2008) .....	111
<b>Tablo 17:</b> Danıştay 3-4-7 ve 9. Dairelerde Yürütmenin Durdurulması İstemli Dosya Sayısı.....	112

## GİRİŞ

Sosyal hukuk devletinin hâkim olduğu günümüzde kamu ekonomisini sınırları oldukça genişlemiştir. Şüphesiz devletin üstlenmiş olduğu görevler ve buna bağlı olarak da kamu harcamaları da artmıştır. Kamu harcamalarının artması, devletin sahip olması gereken mali kaynak ihtiyacını da arttırmıştır. Bu mali kaynakların en önemlisi vergilerdir.

Vergi, devletin kamu harcamalarının finansmanını karşılamak amacıyla toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan ödeme güçleri ölçüsünde, karşılıksız ve zorla aldığı ekonomik değerlerdir. Buna göre, devlet kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmek için egemenlik hakkına dayanarak kişilerden mali güçlerine göre bir takım değerleri vergi adı altında almak zorundadır.

Bu durumda gelir idaresi daha fazla vergi toplamak, vergi mükellefleri ise daha az vergi ödemek isteyeceklerdir. Her iki tarafın isteklerinin farklı olması vergi ihtilaflarına yol açabilmektedir. Vergi idaresi ile mükellefler arasında vergilendirme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan bu uyuşmazlıklar, vergi hukukumuzda idari ve yargısal olmak üzere iki şekilde çözümlenmektedir.

Ülkemizde, mükellefler idari ve yargısal çözüm yollarından herhangi birisine başvurabilmektedirler. Almanya gibi bazı Avrupa ülkelerinin aksine bu iki yol birbirinin ön şartı değildir. Mükellefler, gerekli şartlar oluştuğunda istedikleri çözüm yolunu kullanabilmektedirler.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, idari çözüm yollarına öncelik verilmesi, mükelleflerle idare arasındaki uyuşmazlıkları kısa sürede ve az bir maliyetle çözümlenerek sona erdirdiği gibi, idare ve mükellef ilişkilerini olumlu yönde etkileyerek tarafların birbirlerine olan güvenlerini de arttırmaktadır. Ancak, bu demek değildir ki, her zaman idari çözüm yollarına başvurmak en doğru çözümdür.

Yüzyıllar boyunca mücadelesi verilen insan haklarının korunması mekanizmalarının hukuk sistemleri içerisinde düzenlenmesi farklı olmakla birlikte dayandığı temel mantık ortaktır. Bu korumanın etkin ve birey açısından kullanılabilir olması ya da sonuç verir olması gerekir. Bu açıdan bakıldığında vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları farklı olmakla birlikte, temel mantık aynıdır. Esas olan, bu çözüm yollarının etkin olması ve bireyler açısından yararlı olabilmesidir.

Sosyal bir hukuk devleti olan ülkemizde, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemeleri büyük önem taşımaktadırlar. Vergisel uyuşmazlıklar, idari işlemi gerçekleştiren vergi idaresi ile mükellef arasında gerçekleştiğinden, idari çözüm yoluna başvurmak mükellef açısından her zaman en tercih edilen yol değildir. Vergi mahkemeleri, mükellefler için birer güvencedir. Vergi yargısının iyi işlediği bir ülkede, işini kanunlara uygun ve düzenli şekilde yapan bir mükellef, aklında soru işareti kalmadan işlerini yürütür. Herhangi bir vergisel uyuşmazlık durumunda da vergi mahkemelerine dava açmak suretiyle, vergi uyuşmazlığının çözümü için başvuruda bulunur.

Ülkemizde, idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yoluna gidilebilmektedir. İdari işlem niteliğinde olan vergilendirme işlemine karşı da doğal olarak vergi mahkemelerinde dava açılabilir. Vergi mükelleflerinin vergi mahkemelerinde haklarını eşit bir şekilde arayabildikleri bir ortamda, mükelleflerin devlete, yargıya ve adalete olan güvenleri artmaktadır. Sürekli vergi gelirlerini arttırmak için uğraşan bir vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinin yargı denetimi dışında tutulması düşünülemez. Bu nedenle, vergi yargısı ve ilk derece mahkemeleri olarak vergi mahkemeleri mükellefler için vazgeçilmez bir müessesedir.

Vergi uyuşmazlıklarını arttıran, buna paralel olarak vergi davalarının artmasına neden olan gelişmeler vardır. Vergi mevzuatının sürekli değişmesi anlaşılmasının zor olması, mükelleflerde vergi bilincinin olmaması, mükelleflerin sürekli af beklentileri, bu yüzden de yükümlülüklerini yapmamaları ve idari aşamada uzlaşamamaları gibi sebeplerden dolayı vergisel uyuşmazlıklar ve vergi yargısına başvuru artmaktadır.

Ülkemizde 1982 yılında idari yargı alanında büyük değişimler meydana gelmiştir. Vergi yargısı idari yargı içinde yer almaktadır, bağımsız bir yargı kolu değildir. Vergi yargısının; yargısal denetim, uyuşmazlıkları çözme, içtihat yaratma ve hukuki güvenlik sağlama gibi işlevleri bulunmaktadır.

Çalışmamda en çok üzerinde durmak istediğim konu, vergi yargısının hukuki güvenlik sağlama işlevidir. Hukuk devleti açısından, vergi yargısının yerleşmiş ve tüm organları ile sorunsuz bir şekilde işliyor olması çok önemlidir.

Hukuk devleti, kişilere hukuki güvenliklerini sağlayan devlettir. Hukuk devletini polis devletinden ayıran başlıca özellik, devlet faaliyetlerinin ve idarenin

her türlü eylem ve işlemlerinin belli kurallar dahilinde yürütülmesidir. Hukuk devleti olabilmesi için, devletin sadece kanunları koyması yeterli değildir. Devlet koyduğu hukuk kurallarına uyduğu ölçüde hukuk devletidir.

Vergilendirme özelinde değerlendirme yapmak gerekirse, vergi mahkemelerinin varlığı, devletin vergi alanında koyduğu kuralların, kanunların uygulanabilmesini sağlamaktadır. Mükellefler de yazılı olan bu kuralların güvenilir vergi mahkemelerince ve diğer vergi yargısı organlarınca uygulandığını bildiği sürece, bir hukuk devletinde yaşamının rahatlığını hissedeceklerdir. Önemli olan, mükelleflere bir hukuk devletinde olması gereken ne ise, o şekilde davranılmasıdır.

Bu tezde, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelerinin yeri ve önemine değinildiği kadar; vergilendirme işlemleri ve hukuk devleti ilişkisi, hukuk devletinde gelir idaresi-mükellef ilişkisi ele alınarak, ideal bir hukuk devletinde mükellefin haklarına ilişkin görüşlere de yer verilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRK VERGİ YARGISI**

#### **I) VERGİ YARGISI KAVRAMI**

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünün yanı sıra düzenlenmiş bulunan yargısal çözüm yolunda, barışçıl nitelikteki idari çözüm yollarının aksine davacı ve davalı arasındaki uyuşmazlık konusu olay yargı organının kararı ile sonuçlanır ve kesin olarak son bulur. Yargı yolu; vergi uyuşmazlığını ortadan kaldırmakla birlikte, idarenin yargısal denetimini de gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde kanuna uygunluğu sağlar<sup>1</sup>. Vergi yargısı; vergilendirme işlemlerinin kanuna uygunluğunu sağlamak olan asli işlevinin yanında, içtihat ve yorum yoluyla vergi hukukunun gelişmesine de katkıda bulunmaktadır.

Vergi yargısı; devletin vergilendirme işlemleri nedeniyle gelir idaresi ve vergi yükümlüsü arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları, vergi hukuku kaynaklarını uygulamak suretiyle çözümleyerek yargısal karar verme faaliyeti olarak tanımlanabilir<sup>2</sup>.

Mevcut vergi kanunlarının işleyişi sırasında idare ile mükellef ya da vergi sorumlusu arasında meydana gelen ve idari süreç içerisinde çözülemeyen uyuşmazlıkların, nihai olarak bağımsız mahkemelerce çözümlendiği ve sonuçlandırıldığı aşama vergi yargısıdır<sup>3</sup>.

#### **II) VERGİ YARGISININ TARİHSEL GELİŞİMİ**

Vergi yargısında meydana gelen tarihsel gelişimler ve zamanla vergi yargısında ortaya çıkan değişimler; Türk Vergi Yargısı sisteminin açıklanabilmesi açısından önem göstermektedir. Bu bakımdan; vergi yargısına neden ihtiyaç duyuldu, nasıl ortaya çıktı, nasıl bir gelişme gösterdi, gibi sorulara cevap vermeye çalışacağım. Ayrıca, Türk Vergi Yargısı'nın Osmanlı döneminden itibaren

---

<sup>1</sup> Tosuner, Mehmet, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset, İzmir, 2008, s.2.

<sup>2</sup> Mehmet Tosuner, Ülkü Özcan, **Türk Vergi Yargı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Akliselim Matbaası, İzmir, 1989, s. 4.

<sup>3</sup> T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, **Vergi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Yayın No: 2454, Temmuz 1996, Ankara, s.87. [www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3132/oik510.pdf](http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3132/oik510.pdf)(Erişim: 03.03.2009).

günümüze kadar olan süreçte geçirdiği değişiklikler, kanun değişiklikleri, yeni kurumların ve mahkemelerin açılması da bu bölümde ele alınacak diğer konulardır.

## **A) GENEL OLARAK VERGİ YARGISININ ORTAYA ÇIKIŞI**

Devlet, ortaya çıkışı ile birlikte vergilendirme faaliyetini gerçekleştirmek amacıyla vergi kurumlarını da oluşturmuştur. Demokrasi, insan hakları gibi değerler henüz oluşmamışken devlet erki bu vergilendirme faaliyeti sırasında çeşitli sebeplerle vergilendirmeye tabi olan bireylerin tepkisini toplamıştır. Devletin haksızlık derecesinde ağır vergiler toplaması, vergilendirmede tebaa ayrımı yapması bunun sebeplerindendir. Tepkiler yükselirken bireylerin bu tepkilerini sunabilecekleri resmi bir merci olmadığı için bireyler vergilendirme erkine karşı sivil itaatsizliklerde bulunmaya başladı. Bu itaatsizlik hareketlerinden bir tanesi de büyüyen, sonucunda İngiltere Kralı'nın ilk kez yetkilerinin sınırlandırıldığı ve tarihe ilk demokrasi hareketi olarak geçen Magna Carta(\*)'dır<sup>4</sup>.

Zaman içinde vergilendirme faaliyetinin kurumsallaşması özel vergi kanunlarının vergi sistemlerinin vergi toplamaya yetkili uzman kurumların oluşup gelişmesiyle vergi uyuşmazlıkları da sayıca artmıştır. Bu uyuşmazlıkların bir kargaşaya dönüşerek toplumsal barışın ve düzenin önüne geçmesini engellemek, bu uyuşmazlıkları hukuk düzeni içinde çözmek ihtiyacıyla vergi yargısı ortaya çıkmıştır.

## **B) TÜRKİYE'DE VERGİ YARGISININ GELİŞİMİ**

Türkiye'de vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu değildir. İdari yargı içinde örgütlenmiştir. Bu örgütlenmeye ilişkin çalışmalar, oldukça yeni sayılabilecek dönem olan 1982 yılında gerçekleşmiştir. Öncesinde; Osmanlı döneminde ve Cumhuriyet döneminde vergi yargısına ilişkin yeterli düzenleme yapılamamıştır. Günün ihtiyaçlarını karşılamak için yapılan 1982 değişiklikleri ve önceki dönemlerde vergi yargısına ilişkin çalışmalara çalışmamın bu bölümünde yer verilecektir.

---

(\*)Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler Sözleşmesi): 1215 yılında imzalanmış bir İngiliz belgesidir. Günümüzdeki anayasal düzene ulaşana kadar yaşanan tarihi sürecin en önemli basamaklarından birisidir. Aslen, Papa III. Innocent, Kral John ve baronları arasında, kralın yetkileri hususunu karara bağlamak amacıyla imzalanmıştır.

<sup>4</sup> Tosuner, Arıkan, a.g.e., s.19.

## 1) OSMANLI DÖNEMİ

Tanzimat dönemine kadar, günümüzdeki haliyle vergilendirme sürecine ilişkin, verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsili ile ilgili, idari işlemler kanunlarla düzenlenmediği için, şimdiki anlamıyla bir vergi yargısı sisteminden söz edilemez<sup>5</sup>.

1856 tarihli Islahat Fermanı sonrası dört büyük mahkeme açılmıştır. Bunlar; Nizamiye Mahkemeleri, Ticaret Mahkemeleri, Şer'îye Mahkemeleri ve Gayrimüslimlerin Dini Mahkemeleri'dir. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin hiçbir dava bu mahkemelerde bakılmamaktaydı. 1864 yılında yapılan düzenlemelerle Vilayet İdare Meclisi'nde vergi uyuşmazlıklarından doğan davalara bakılmasına karar verilmiştir. Divan-ı Muhasebat vergi yargısında bir üst yargı kuruluşu olarak görev yapmaktaydı<sup>6</sup>.

## 2) CUMHURİYET DÖNEMİ

Cumhuriyet öncesi vergi yargısı sisteminde gelişmeler düzenli olmamıştır. Kanunlarda yargılama yeri gösterilmemiş; vergi uyuşmazlıkları ile vasıtalı vergilere ait uyuşmazlıklar için adliye mahkemeleri, yargılama yeri gösterilmiş olan vergi uyuşmazlıkları için ise, il ve idare meclisleri ile Danıştay görevli olarak kabul edilmiştir. Cumhuriyet döneminde vergi uyuşmazlıklarını çözümlene görevi il ve ilçe idare meclislerinden alınmış, bunlar yerine idari komisyonlar kurulmuştur. Vasıtalı vergilere ait uyuşmazlıklara bakma görevi ise adli yargıya bırakılmıştır<sup>7</sup>.

Ülkemizde, sürekli olarak sadece vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, ilk kez 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile kurulmuştur. 1934 yılında kabul edilen ve Kazanç Vergisi Kanunu'nda bir kısım değişiklikler yapan 2395 sayılı Kanunla, önceleri, gayri muvazzaf olarak kurulan itiraz komisyonlarının yanında, bazı büyük şehirlerde muvazzaf itiraz komisyonları kurulması öngörüldü<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> Abdüllatif Şener, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İşaret Yayınları 39, İstanbul 1990, ss. 86–89.

<sup>6</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, ss.284,285.

<sup>7</sup> M. Kamil Mutluer, **Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları, No:141/87 Eskişehir, 1975, s.45.

<sup>8</sup> Mutluer, a.g.e. s.46.

Vergi yargısı sistemi 1982 yılındaki büyük değişiklikler öncesinde; vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapıdan oluşuyordu. Vergi uyuşmazlıklarının ilk çözüm mercii, 2996 sayılı Maliye Vekâleti Vazife ve Salahiyetleri Hakkında Kanun'a göre kurulmuş muvazzaf ve gayri muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları idi<sup>9</sup>.

Bu komisyonların kararları temyiz mercii olarak, yine aynı kanuna göre kurulmuş Vergi Temyiz Komisyonu'nda karara bağlanıyordu. Danıştay ise, bu iki idari kurumda kesin çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlıkların son çözüm mercii görevini yapan yargı organı olarak görev yapmaktaydı. Bu dönemde uygulama açısından kendini gösteren önemli sakınca, vergi uyuşmazlıklarının çok uzun sürede kesin olarak sonuçlanmasıydı<sup>10</sup>.

6 Ocak 1982 tarihinde kabul edilip, 20.01.1982 tarih ve 17850 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluğu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile vergi yargısı alanında büyük değişiklikler yapılmıştır.

Yapılan bu değişiklikler ile vergi yargısı idari yargının içinde yeniden örgütlenmiştir. Vergi uyuşmazlıkları bu değişikliklerle, vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri ile Danıştay'dan oluşan iki dereceli yargı düzeninde çözümlenmeye başlanmıştır.

Yapılan bu değişikliklerle, vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme genel olarak vergi mahkemeleri olmuştur. Danıştay, kanunda belirtilen hallerde(2575 Sayılı Kanun, md.24) ilk derece mahkemesi olarak görev yapabilmektedir. Vergi mahkemelerinin verdiği kararlara karşı ise, kararı veren mahkemenin tek yargıçla ya da kurul halinde vermiş olmasına göre, bölge idare mahkemesine itiraz (2576 Sayılı Kanun, md. 8/b) ya da Danıştay'a temyiz(2575 Sayılı Kanun, md.23/a) başvurusu yapılabilir.

---

<sup>9</sup> Kızılot, a.g.e, s.285.

<sup>10</sup> Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, s.53.

### III) VERGİ YARGISI SİSTEMLERİ

Vergi yargısının genel yargı sistemi içindeki yeri ülkeler arasında farklılıklar göstermektedir. Kimi sistemlerde, adli yargı içinde, kimi sistemlerde idari yargı içinde, kiminde ise, her ikisinde ya da bağımsız şekilde örgütlenmiştir. Ülkemizde vergi yargısı idari yargı sistemi içinde örgütlenmiştir.

#### A) İDARİ YARGIYA BAĞLI VERGİ YARGISI

Bu sistemi uygulayan ülkeler, vergi uyuşmazlıklarının idari nitelik taşıdığı kabul ederek, idari kanunların dayandığı esasların özel hukuktan farklı olduğunu ve kamu hukukunun üstünlüğü esasının kabul edilmesini savunurlar. Dolayısıyla adli yargıdan bağımsız bir idari yargının olması gerektiğini ve vergi yargısının da idari yargı içinde örgütlenmesi gerektiğini savunmaktadırlar. İsveç ve Lüksemburg'da ise vergi yargısı idari yargı içinde örgütlenmiştir<sup>11</sup>.

Adli ve idari yargının birbirinden ayrılmasının sebebi, bunların çözümledikleri uyuşmazlıklara uygulanan kuralların ayrı oluşundan değil, bu kuralların dayandığı esaslardaki ayrılıktan ileri gelir. Örneğin, ticaret mahkemelerinde genellikle Ticaret Kanunu, diğer hukuk mahkemelerinde ise genellikle Medeni Kanun uygulanır. Ancak her iki mahkeme de adli yargı içinde yer alır, çünkü her iki kanun da aynı esas, ilke ve irade serbestisine dayanır. Her iki uyuşmazlıkta da yargıç uyuşmazlıklara özel hukuk esaslarını uygular. Buna karşılık idari uyuşmazlıklara bakan yargı organları, idari kanunları uygularlar. Özel hukuk eşit hak, çıkar ve irade serbestisi esasına dayandığı halde; kamu hukuku, kamu çıkarlarının özel çıkarlardan üstünlüğü esasına dayanır. Vergi uyuşmazlıkları da idari uyuşmazlık niteliğindedir. Çünkü vergilendirme işlemleri devlet veya ona bağlı kamu kuruluşları tarafından yerine getirilir. Vergilendirme işlemleri, devletin egemenlik hakkına dayanarak yapılır. Dolayısıyla vergi ilişkilerinin bir yanında kamu gücü vardır. Bunun için vergi uyuşmazlıklarına bakan yargıcın rolü, idari uyuşmazlıklara bakan yargıcın rolünün aynısıdır.

---

<sup>11</sup> Tosuner, Arıkan, a.g.e., s.10.

Vergi yargısının adli yargı içinde yer almaması gerektiği kadar, bağımsız bir yargı kolu da olmaması gerekmektedir. Çünkü vergi uyuşmazlıkları uzmanlık isteyeceği için ayrı bir yargı kolu olursa; idari yargı içinde bulunan ihale hukuku, imar hukuku ve bunlar gibi birçok uzmanlık isteyen hukuk dalının da idari yargıdan ayırmak gerekir. Bu da idari yargının bütünlüğünü bozar. Bununla birlikte, vergi yargısının bağımsız bir yargı kolu olması halinde, pek çok görev ve hüküm uyuşmazlıkları ortaya çıkacaktır. Ayrıca vergi yargısının bağımsız yargı kolu olması, gereksiz yere devlete ek mali yükümlülükler getirecektir<sup>12</sup>.

## **B) ADLİ YARGIYA BAĞLI VERGİ YARGISI**

Vergi yargısının idari yargı içinde örgütlenmesini savunan görüşler olduğu kadar, adli yargı içinde yer alması gerektiğini de savunan görüşler vardır. Bu görüşlerin çeşitli dayanakları ve teorik altyapıları vardır.

Bu sistemi uygulayanlar özel hukuka üstünlük tanımaktadırlar. Vergi hukukunun özel hukuka aykırı düşen bazı kural ve kavramlarını istisnai bir durum olarak görmektedirler. Sonuç olarak vergi hukukuna adli yargı içinde yer vermektedirler. Belçika ve Hollanda'da vergi yargısı adli yargı içinde örgütlenmiştir<sup>13</sup>.

Yargı birliğinin benimsendiği ülkelerde vergi yargısı adli yargı içinde yer almaktadır. Amerika Birleşik Devletleri bu ülkelere örnek teşkil etmektedir. Vergi yargısı adli yargı içinde yer almakla beraber, vergi uyuşmazlıklarına özel uzmanlaşmış mahkemeler tarafından bakılmaktadır<sup>14</sup>.

Özel hukukta var olan birçok kavram (mülkiyet, alım-satım vb.) vergi hukukunda da kullanılmakta ve aynı anlamı taşımaktadır. Vergi yükümlülüğü özel hukuktaki herhangi bir yükümlülükten farklı değildir. Bu nedenle borçların doğumu, yürütülmesi ve ortadan kaldırılması ile ilgili ilkeler, vergi hukukunun ilke ve kurallarıyla açıkça değiştirilmediği sürece vergi borçlarına da uygulanır. Bununla birlikte adli yargıda görev yapan yargıçlar, esasen vergi uyuşmazlıklarında

---

<sup>12</sup> Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları-121, 1.Baskı, İstanbul, Ocak 2006, ss.347-349.

<sup>13</sup> Tosuner, Arıkan, a.g.e., s.6.

<sup>14</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, Ankara 2004, s.482.

uygulanan kanunların ilkelerine yabancı değildirler. Vergi uyuşmazlıklarına bakan yargıçta geniş bir hukuk kültürünün olması gerekmektedir. Bu da adli yargı yargıçlarında vardır. Vergi uyuşmazlıklarının çoğu yargı aşamasına gelmeden idari aşamada çözümlenmeye çalışılmaktadır. Bu da uyuşmazlığın olgunlaşmış şekilde yargıç önüne gelmesini sağlamaktadır. Adli yargı yargıçları genel hukuk bilgilerine dayanarak bu davaları çözümlerler. Ayrıca vergi uyuşmazlıklarının çözümünün uzmanlık istemesi, bu davaların adli yargı organları dışında çözülmesi için bir neden değildir. En az vergi uyuşmazlıkları kadar uzmanlık isteyen, İş ve Ticaret Kanunlarından doğan uyuşmazlıklar da adli yargı görev alanına girmektedir<sup>15</sup>.

### **C) BAĞIMSIZ BİR YARGI KOLU OLARAK VERGİ YARGISI**

Bu modelde vergi yargısı ayrı bir yargı kolunu oluşturmaktadır. Vergi yargısı bağımsız olarak örgütlenmiş vergi yargısı organları tarafından çözümlenmektedir.

Yargı kollarının bağımsızlığından bahsedebilmek için, yargı organlarının ve hâkimlerin bağımsızlığından başka, bu organları ve kararlarını tetkik edecek, o yargı koluna ait son bir mercii olması ve kararların, ayrı bağımsız bir yüksek mahkeme tarafından denetlenmemesi gerekir. Aksi halde o yargı kolunun bağımsızlığından bahsedilemez. Örneğin, ticaret mahkemeleri ve ceza mahkemeleri, hukuk mahkemeleri içinde yer almaktadır. Hukuk mahkemeleri içinde ve yanında ticaret ve ceza mahkemelerinin bulunması, bunların ayrı birer yargı kolu olduğu anlamına gelmez<sup>16</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü, birçok teknik ve muhasebe bilgisine sahip olmayı gerekli hale getirmiştir. Bu nedenle bilirkişilik kullanma yoluna gidilmektedir. Fakat vergi uyuşmazlıklarının bilirkişilere bırakılması, davaların uzamasına, dava maliyetlerinin artmasına, bazen gerçeklerden sapmaya ve yargıçları tembelliğe götürmeye neden olabilmektedir. Bu nedenle davalarda mümkün olduğunca az sayıda bilirkişi kullanılması ve her davanın bilirkişisinin yargıcın kendisi olması gerekmektedir. Bu da ancak bağımsız vergi yargısı ile sağlanabilir.

İdari yargıya intikal eden davaların büyük kısmı vergi davalarından oluşmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünü gereğinden çok yüklü olan adli ve

<sup>15</sup> Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, ss.346-347.

<sup>16</sup>Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul,1999, s.11.

idari mahkemelere bırakmak, kararların daha sağlıklı ve hızlı çıkmasını engelleyecektir. Bunu önlemek için en uygun yol bağımsız vergi yargısıdır<sup>17</sup>.

## **D) ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ YARGISI SİSTEMLERİ**

Çalışmamızın bu bölümünde, konuya zenginlik katması açısından, çeşitli ülkelerde vergi yargısı sistemlerini ele almak yerinde olacaktır. Uzun yıllar boyunca hukuk alanında çeşitli gelişmelere tanıklık etmiş ülkelerde, vergi yargısının yerini ve işleyişini incelemek faydalı olacaktır.

### **1) İNGİLTERE'DE VERGİ YARGISI**

İngiltere'de vergi kanunlarının esas amacı vergi almak olup, ceza arka planda yer almaktadır. Vergi idaresi iyi organize olmuştur ve vergi idaresi verginin tespiti ile toplanmasında çok geniş yetkilere sahiptir. Bunlar gibi sebepler nedeniyle İngiltere'de vergi ihtilaflarına çok az rastlanmaktadır. Ancak her ne kadar az da olsa İngiltere'de de yargı aşamasına intikal eden vergi uyuşmazlıkları yok değildir<sup>18</sup>. İngiliz vergi sistemi ve vergi hukuku, diğer Kara Avrupa'sı ülkelerinin vergi sistemlerinden önemli farklılıklar arz eder. Geleneksel hukuk düzeninden ayrılmak istemeyen İngiliz hukukuna hakim olan zihniyet, İngiliz vergi yargısı sistemine de hâkimdir<sup>19</sup>.

İngiltere'de vergi uyuşmazlıkları ilk aşamada idari nitelikte olan komisyonlarca çözümlenmeye çalışılır ve sonunda dava adli mahkemelere götürülebilir. Gelir vergisine ait itirazlar, belediye başkanı, Merkez Bankası Müdürü ve Belediye Meclisi tarafından seçilen heyetlere yapılır. Diğer vergilere ilişkin itirazlar ise yüksek dereceli devlet memurlarına (Special Commisioners) yapılır<sup>20</sup>.

İngiltere'de vergi yargısı vergi dairesi başkanlığına başvuru ile başlar. Burada çözülemeyen uyuşmazlıklar için çeşitli itiraz mercileri belirlenmiştir. Genel komiserler gelir vergisi kanunundan doğan uyuşmazlıklar için başvuru alan birinci

---

<sup>17</sup> Mutluer, a.g.e. s.350-351.

<sup>18</sup> Aksoy a.g.e. s.20.

<sup>19</sup> Aksoy a.g.e. s.20'den; Kay J.A., King M.A. **The British Tax System**, Beşinci Basım, Oxford University Press, New York, 1991.

<sup>20</sup> Tosuner, Arıkan, a.g.e. s. 7.

derece yargı mercileridir. Arazi vergisi kanunundan doğan uyuşmazlıklar için arazi vergisi komiserliğine itiraz edilir. Gelir vergisi ve kazanç vergisi ile diğer bazı özel yardım vergilerinden doğan uyuşmazlıklar için özel komiserlere başvurulur. Gümrük ve tüketim vergileri ile muamele vergisi kanunlarından doğan uyuşmazlıklar için ise hakemlere başvurulur<sup>21</sup>.

## 2) AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE VERGİ YARGISI

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi yargısı adli yargı içinde örgütlenmiştir. A.B.D.'de vergi uyuşmazlıklarının büyük bir kısmı uzlaşma yolu ile çözümlenmektedir. Uzlaşma sağlanamayan hallerde vergi mahkemesi denilen ve adli yargıya bağlı olan mahkemelere müracaat edilmektedir. Buralarda verilecek kararların ayrıca yüksek mahkemeye götürülmesi de mümkün olabilmektedir<sup>22</sup>.

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi uyuşmazlıkları, ilk aşamada idari nitelik gösteren vergi mahkemesinde (Tax Court) çözümlenmektedir. Bu mahkemelerin kararları da İngiltere'de olduğu gibi ikinci derecede adli yargıda görülmektedir. Ancak, kamu cezasını gerektiren vergi suçları ile ilgili uyuşmazlıklara ilk dereceden itibaren adli yargı organlarınınca bakılmaktadır. Bu tür uyuşmazlıklar, adli yargıdaki istinaf mahkemelerinde (District Courts) karara bağlanmakta, bu kararlara karşı ise temyiz mahkemesine (Supreme Court) başvurulabilmektedir<sup>23</sup>.

Vergi Mahkemesi Federal Yargı Sistemi dışında, devletin yürütme organı olan hükümete bağlı bir organ niteliğindedir. Bu mahkemeler on dokuz hakimden oluşmakta, on iki yıllık süreler için Devlet Başkanı tarafından atanmaktadırlar. Merkezi Washington'da olan bu mahkemeler büyük şehirlerde tek hâkimli ve düzenli olarak ve jürisiz duruşma yaparak çalışmaktadırlar. Hakimler tecrübe edinmeleri için farklı şehirlerde görevlendirilmektedirler. Vergi mahkemelerinde hakimler; Hakimler (judges), Kıdemli Hakimler (senior judges) ve özel dava hakimleri (special trial judges) olmak üzere 3 kademede yer almaktadırlar<sup>24</sup>. Bu mahkemelerin

<sup>21</sup> Aksoy a.g.e. ss. 21–25.

<sup>22</sup> Tosuner, Arıkan, a.g.e. s.8'den; Vedat Özgözen "Türk Mali Yargı Sistemi ve Yargılama Usulü (Tanzimat'tan Günümüze Kadar)" **1982 Yılı Güz Dönemi Tartışmalı Konferansları**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu İstanbul Grup Başkanlığı, İstanbul, 1982, s.12-13.

<sup>23</sup> Mutluer, a.g.e. s.41.

<sup>24</sup> ABD Vergi Mahkemeleri, (About Tax Courts) <http://www.ustaxcourt.gov/>

hakimlerinin tümünün katılımıyla oluşturulan bir kurul, hakimlerin tek başlarına verdikleri kararları tekrar inceleyebilmektedirler<sup>25</sup>.

Amerika'da vergi uyuşmazlıkları vergi idaresi ile mükellefler arasında işbirliği yapılarak çözümlenmektedir. Mükellefler, önce bağlı oldukları vergi idaresinin ilgili birimine giderler, burada anlaşma olmaz ise bölge müdürlüklerinin temyiz şubesinde çözüm ararlar. Burada da anlaşma olmaz ise, vergi mahkemelerinde dava açarlar. Görüldüğü gibi mükellefler ile idareler anlaşmak için tüm yolları denemektedir. Burada idarenin ve mükelleflerin hukuka bağlılık kültürünün yüksek olması önem arz etmektedir<sup>26</sup>.

### 3) FRANSA'DA VERGİ YARGISI

Fransa; idari yargının öncüsü olan ve adli yargının yanında güçlü ve etkin bir idari yargı sistemine sahip bir ülkedir. Fransa'da vergi uyuşmazlıkları esas olarak idari yargı içinde çözümlenir. Ancak bazı vergilerden doğan uyuşmazlıklar adli yargının görev alanı içine girer. ABD ve İngiltere'de olduğu gibi, Fransa'da da vergi uyuşmazlıkları yargı aşamasından önce, idari aşamada çözümlenmeye çalışılır. Yargıya başvurmadan önce, idari çözüm yollarına başvurmak Fransa'da hukuki bir zorunluluktur. Bu nedenle Fransa'da vergi yargısının yükü hafiflemiş durumdadır<sup>27</sup>.

Mükellef idare tarafından kendisine yapılan tebligattan sonra, vergilendirme işleminin hatalı olduğunu düşünüyorsa hatalı işlemin kaldırılması talebi ile idareye başvurur. Mükellef haklı bulunursa, hatalı vergilendirme işlemi ile ilgili düzeltme yoluna gidilir. Yetkili kişinin düzeltmenin yapılmaması yönündeki kararı ile yargı yolu açılır<sup>28</sup>.

Fransa'da vasıtasız vergiler ile muamele vergisinden doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesi için, idari yargı organlarına, muamele vergisi dışında kalan, diğer bütün vasıtalı vergiler ile harçlar ve gümrük vergisinden doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesi için ise, adli yargıya müracaat edilmektedir<sup>29</sup>.

---

<sup>25</sup> Kamil Mutluer, Fazıl Tekin, Fethi Heper, **Vergi Yargısı I, Türk Vergi Mevzuatı**, 2. Fasikül, Ünite 26, Eskişehir, Ocak 1996, s.45.

<sup>26</sup> Peter L. Strauss, "Amerikan (İdari) Devletinde Hukukun Üstünlüğü" **II. Uluslararası İdare Hukuku Kongresi, İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri**, 10-14 Mayıs 1993, Ankara, s.101.

<sup>27</sup> Mutluer, a.g.e. s. 356.

<sup>28</sup> Nihal Saban, **Vergi Hukuku Genel Kısım**, Der Yayınevi, İstanbul, 2003, s.383.

<sup>29</sup> Aksoy, a.g.e. s.27.

İdare Mahkemeleri (Les Tribunaux Administratives) bölge esasına göre kurulmuşlardır ve kurul halinde çalışırlar. İdare mahkemesine başvurmak söz konusu idari işlemin yürütmesini durdurmayacağından, yürütmenin durdurulması ayrıca istenir<sup>30</sup>. İdare mahkemesinin kararını kabul etmeyen taraf, idari istinaf mahkemesine ya da Danıştay'a başvurabilirler. İstinaf Mahkemeleri 1989 yılında kurulmuştur. İdare mahkemelerinin küçük tutarlardaki bazı kararlarına karşı bu mahkemelere başvurulur. Danıştay (Conseil d'Etat) idari yargının üst yargı merciidir. Danıştay'ın idari ve yargısal görevleri vardır. Kendi içinde idari ve dava daireleri bulunmaktadır. Her dairede, bir başkan, üyeler, üye yardımcıları ve raportörler bulunur<sup>31</sup>.

#### **4) ALMANYA'DA VERGİ YARGISI**

Almanya'da vergi uyuşmazlıkları öncelikle idare ile mükellefler arasında barışçıl yollarla çözümlenmeye çalışılır. Almanya'da vergi yargısına başvurabilmenin ön şartı; idareden olumsuz cevap almaktır, yani vergi idaresi ile uyuşmazlık konusunda anlaşamamaktır. Vergi idaresi ile anlaşılabilmesi durumunda, vergi dairesi içinde kurulmuş vergi komisyonlarına ön itiraz yapılır. Buradan da sonuç alınamaz ise; Mali mahkemelere başvurulur. Mali mahkemelerin (Finanzgerichte) kararlarına karşı Federal Mali Mahkemelere başvurulur. Ancak Federal Mali Mahkeme'ye başvurabilmek için, uyuşmazlık konusu miktarın belli bir miktarın üzerinde olması gerekmektedir<sup>32</sup>.

Almanya'da vergi yargısı bağımsız bir yargı koludur. Ayrıca bütün vergilerden doğan uyuşmazlıklar, bu bağımsız mali yargı organlarında tetkik edilerek, karara bağlanmaktadır. Bu nedenlerle Alman Vergi Yargı Sistemi, diğer ülkelerdeki vergi yargısı sistemlerinden farklı bir yere sahiptir<sup>33</sup>.

Alman vergi yargısının ilk derecesini oluşturan Mali Mahkemeler eyaletlerde kurulmuşlardır. Mali Mahkemeler uyuşmazlıkları maddi ve hukuki yönden inceler. Vergi davası mükellefler ve vergi daireleri tarafından açılabilir. Davanın açılması yürütmeyi durdurmaz, bu nedenle mahkeme gerekli gördüğü hallerde yürütmeyi

---

<sup>30</sup>Fransız İdare Mahkemeleri (Les Tribunaux Administratives)  
<http://www.justice.gouv.fr/index.php?rubrique=10031&ssrubrique=10034&article=12024>

<sup>31</sup> Fransız Danıştay'ı, (Conseil d'Etat), <http://www.conseil-etat.fr/ce/home/index.shtml>

<sup>32</sup> Tosuner , Arıkan a.g.e. s.11,12.

<sup>33</sup> Aksoy, a.g.e. s. 32.

durdurma kararı verebilir. Mali mahkemelerde verilen kararlar diğer vergi davaları için emsal oluşturmaz<sup>34</sup>.

Mali mahkemelerin verdiği kararlara karşı temyiz mercii Federal Mali Mahkeme'dir. Ancak söz konusu uyuşmazlık belli bir tutarı aşıyorsa temyiz yoluna gidilebilir. Federal Mali Mahkeme daireler şeklinde çalışmaktadır. Mahkemede başkan, başkan yardımcısı, daire başkanları ve üyeler görev yapmaktadır. Mahkemenin bütün üyeleri Cumhurbaşkanı tarafından atanır. Bu mahkemeye yeni deliller getirilemez, mali mahkemelerin tespit ettiği deliller üzerinden dava görülür. Duruşma tarafların isteğine bağlı olarak yapılır. Verilen kararlar Mali Mahkemelerin kararlarını onaylanması ya da kaldırılması şeklinde olur. Federal Mali Mahkeme kararları, vergi dairelerine, mali mahkemelere ve mükelleflere yol gösterici niteliktedir<sup>35</sup>.

#### **IV) TÜRK YARGI SİSTEMİ İÇİNDE VERGİ YARGISININ YERİ**

Önceki bölümlerde de anlatıldığı üzere, vergi yargısının, bir yargı sistemi içinde nasıl konumlandığı farklı ülkelerdeki farklı yargı örgütü modellerine göre çeşitlilik göstermektedir. Türk yargı sistemi içinde, vergi yargısının yeri 1982 yılında yapılan değişikliklerle netlik kazanmıştır ve vergi yargısı idari yargı içinde konumlanmıştır.

Vergi yargısının Türk yargı sistemi içindeki yerini ortaya koyarken, Türk yargı sistemi genel hatlarıyla anlatılacaktır. Ayrıca, vergi yargısının yargı sistemi içinde nasıl konumlandığının anlaşılmasında, hukuk devleti ve vergi yargısı ilişkisini de göz önünde bulundurmak yerinde olacaktır.

#### **A) HUKUK DEVLETİ VE VERGİ YARGISI**

Devletler toplumlar üzerinde sahip oldukları siyasi otoriteleri nedeniyle, bir takım yetkilere sahiptirler. Bunlardan bir tanesi de vergilendirme yetkisidir. Vergilendirme yetkisi devlete aittir. Devlet bu yetkisini kanunlar çıkartarak, ilgili kurumlar eliyle uygular. İlgili kurumların yaptığı her işlem idari işlemdir. Daha

<sup>34</sup> Mutluer a.g.e. ss. 359,360.

<sup>35</sup> Alman Federal Mali Mahkemesi, <http://www.bundesfinanzhof.de/www/index.html>

öncede belirtildiği üzere T.C. Anayasası'nın 125. maddesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu ifade edilmiştir. Adlarına işlem yapılan vergi mükellefleri, yapılan idari işlemin hukuki olmadığını düşünüyorlarsa, yargı yoluna başvurabilirler. Bu yol, idarenin yaptığı işlemleri hukuk sınırları içinde kalacak şekilde gerçekleştirmesini sağlar. Anayasa'nın ilgili maddesi, bir otokontrol mekanizması oluşturarak, idareye keyfi davranmama yükümlülüğü vermiştir. Vergi mükelleflerinin bir hukuk devletinde yargı yoluyla hakkını araması, olması zorunlu bir koşuldur. Hukuk devleti ve vergi yargısı ilişkisini kısaca bu şekilde açıklamak mümkündür.

Devlet Vergilendirme aracılığıyla kişilerin hak ve hürriyetlerine müdahale etmektedir. Yani devletin vergilendirme işlemleri, adlarına vergi salınan kişilerin ekonomik değerlerinde bir azalma meydana getirmektedir. Günümüzde vergi, sadece mali amaçlarla değil, ekonomik istikrarın sağlanması, gelir dağılımının düzenlenmesi gibi bir takım ekonomik ve sosyal amaçların da gerçekleştirilebilmesine yönelik bir maliye politikası aracı haline gelmiştir. Devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin temel hak ve hürriyetlerine keyfi olarak müdahale etmemektedir. Hukuk devleti anlayışına uygun olarak vergilerin kanuniliği, vergilemede eşitlik ilkeleri ile idari ve yargısal denetim ilkeleri geliştirilmiştir<sup>36</sup>.

İdarenin tutum ve davranışlarının hukuka uygunluğunu sağlamak için, çeşitli denetim yollarına başvurulmaktadır. Bilindiği gibi bunlar, idari denetim, siyasal denetim, kamuoyu denetimi ve yargı denetimidir. Denetim yolları içinde idarenin hukuka uygunluğunu sağlamada en etkin ve en nesnel olanı kuşkusuz yargı denetimidir. İdarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık tutulması demokratik toplumlarda benimsenen ve üzerinde tartışılmayan bir konudur. Bu toplumlarda idarenin kendini hukuk kurallarına bağlı sayması, bu kuralların dışına çıktığında, kendi bir yaptırım karşısında bulması, hukuk devleti anlayışının bir yandan zorunlu bir ögesi diğer yandan da doğal bir sonucudur<sup>37</sup>.

Anayasa Mahkemesi bir kararında<sup>38</sup>; "hukuk devleti, insan haklarına saygı gösteren ve bu hakları koruyucu, adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam

---

<sup>36</sup> Tosuner , Arıkan, a.g.e., s. 16.

<sup>37</sup> A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt 2, İdari Yargılama Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, Ağustos, 1999, s.3.

<sup>38</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 11.10.1693 tarih ve E.963/124 K.963/243, sayılı kararı. **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, S:1, s.348.

ettirmeye kendini zorunlu sayan ve bütün faaliyetlerinde hukuka ve anayasaya uyan bir devlet olmalıdır. Hukuk devletinde, kanun koyucu organ da dâhil olmak üzere, devletin bütün organları üstünde hukukun mutlak bir hâkimiyeti haiz olması, kanun koyucunun yasama faaliyetlerinde kendisini her zaman anayasa ve hukukun üstün kuralları ile bağlı tutması lazımdır” demek suretiyle hukuk devletinin tanımını yapmıştır.

Hukuk devleti, kişilere hukuki güvenliklerini sağlayan devlettir. Hukuk devletini polis devletinden ayıran başlıca özellik, devlet faaliyetlerinin ve idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin belli kurallar dâhilinde yürütülmesidir. Hukuk devleti olabilmesi için, devletin sadece kanunları koyması yeterli değildir. Devlet koyduğu bu hukuk kurallarına uyduğu ölçüde hukuk devletidir.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir (An. md. 2). Hukuk devletinde, anayasal çerçevede güvence altına alınmış bulunan bir özgürlük olan hak arama özgürlüğü (An. md. 36), dava açılması suretiyle kullanılır. Devlet hukuk devleti olmanın bir gereği olarak, hem hak arama özgürlüğünün etkin bir biçimde kullanımını sağlamak hem de bu özgürlüğün kullanılacağı mekanizmaları oluşturmak ve işler bir durumda tutmakla görevlidir<sup>39</sup>. Bu mekanizmalar; mahkemeler ile cebri icra organlarıdır<sup>40</sup>.

Ülkemizde yargı birliği uygulanmaktadır. Yargı birliğinin uygulandığı ülkelerde yargı bir bütün olarak örgütlenmiştir. Tek bir düzen olarak örgütlenen yargı, hem bireyler arasında çıkan uyuşmazlıklara, hem de bireylerle idare arasında çıkan uyuşmazlıklara bakar. Yargı birliği sistemi, idareyle bireyler arasında çıkan uyuşmazlıklar için uzmanlık mahkemelerinin, ya da yargı görevleri de olan idari kuruluşların bulunmasına engel değildir. Yargı birliğini, yargı düzeninin tepesinde yer alan yüksek mahkeme sağlar<sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> Kenan Özdemir, Yüksel Hız, Yusuf Solmaz Balo, “Türk Yargısında Yapısal Çözüm Arayışları ve Bölge Adliye (İstinaf) Mahkemeleri”, [http://www.yayin.adalet.gov.tr/21\\_sayi%20i%C3%A7erik/Kenan%20C3%96ZDEM%C4%B0R-Y%C3%BCksel%20HIZ-Yusuf%20Solmaz%20BALO.htm#\\_ftn56](http://www.yayin.adalet.gov.tr/21_sayi%20i%C3%A7erik/Kenan%20C3%96ZDEM%C4%B0R-Y%C3%BCksel%20HIZ-Yusuf%20Solmaz%20BALO.htm#_ftn56)

<sup>40</sup> Ramazan Arslan, Süha Tanrıver. **Yargı Örgütü Hukuku**, Genişletilmiş, Tümüyle gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001, s.36.

<sup>41</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e., s.13.

## B) TÜRK YARGI SİSTEMİ VE VERGİ YARGISI

Yargı fonksiyonunun amacı, hukuk düzeninin gerçekleştirilmesi ve korunmasıdır. Yargı fonksiyonu maddi ve şekli kriterlere göre belirlenebilir. Maddi kriterde yargı fonksiyonunun içeriğine bakılır. İçerik bakımından yargı fonksiyonu, hukuki uyuşmazlıkları çözüp karara bağlama işlevidir. Şekli kriterlere göre, yargı fonksiyonu onu yapan organa göre nitelendirilir. Buna göre bağımsız mahkemelerin faaliyetleri yargı fonksiyonudur<sup>42</sup>.

Vergi yargısının, Türk yargı sistemi içinde örgütlenmesine ilişkin çeşitli tartışmalar vardır. Hukukçular vergi yargısının idari yargı içinde yer almasını; maliyeciler ise, bağımsız bir yargı kolu olarak ele alınmasını savunmaktadır. Vergi hukuku, idare hukukunun bir alt dalı niteliğinde olup, idare hukukunun kavramları ve konusu üzerine inşa edilmektedir. Devlet vergilendirme yetkisini kullanarak vergilendirme işlemini yaparken kanuni idare ilkesi çerçevesinde hareket etmesi gerekmektedir. İşte bu teorik nedenlerden dolayı vergi yargısının idari yargı içinde örgütlenmesi yerinde olacaktır<sup>43</sup>.

### 1) ANAYASA YARGISI

Anayasa yargısı; geniş anlamda doğrudan doğruya anayasaya uyulmasını sağlamak amacıyla güden her türlü yargı işlemini anayasa hukuku sorunlarının yargısal usuller içerisinde bir karara bağlanmasını ifade eder. Dar anlamda anayasa yargısı ise; kanunların ve diğer bazı yasama işlemlerinin, anayasaya uygunluğunun yargısal merciler tarafından denetimini ifade eder<sup>44</sup>. Kanunların ve yasama organı iç tüzüklerinin Anayasa'ya aykırılıkları iddiası Anayasa Mahkemesi'nce karara bağlanır.

---

<sup>42</sup> İbrahim Kaboğlu, **Anayasa Yargısı – Demokrasi Kavramının Dönüşümü Üzerine**, İmge Kitabevi, İstanbul, 1994, s.427-428.

<sup>43</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Bası, Ankara 2004, s.483.

<sup>44</sup> Arslan, Tanrıver, a.g.e. s.49.

## **2) ADLİ YARGI**

Adli yargı hukuk mahkemelerinin özel hukuk alanındaki yargısal faaliyetleri ile ceza kanunlarına göre suç sayılan fiiller hakkında devletin cezalandırma yetkisini kullanması ile ilgili faaliyetleri ifade etmektedir. Özel hukuk ve ceza hukukundan doğan uyuşmazlıklar, adalet mahkemelerinde karara bağlanır.

## **3) ASKERİ YARGI**

“Askeri ceza yargısı, asker kişilerin Askeri Ceza Kanunu’nda suç olarak öngörülen fiillerden ötürü cezalandırılmasını konu alır. Askeri İdari Yargı ise; asker kişileri ilgilendiren ve askeri hizmete ilişkin idari işlem ve eylemlerden doğan uyuşmazlıkların çözümünü konu alan yargısal faaliyettir<sup>45</sup>”. Asker kişileri ilgilendiren ve askeri hizmete ilişkin idari uyuşmazlıklar, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi’nde, Askeri kişilerin ve belli koşullarda asker sayılan kişilerin askeri suçtan doğan davaları askeri mahkemelerde karara bağlanır.

## **4) SEÇİM YARGISI**

Seçimlerin, icrası sırasında ve seçimlerden sonra seçim konularıyla ilgili bütün yolsuzluk iddialarını, şikâyetleri ve itirazları çözüme kavuşturmaya ve karara bağlamaya yönelik yargı çeşidine, seçim yargısı denir. Seçim yargısının temel dayanağı, Anayasa’nın 79/1 maddesindeki “Seçimler, yargı organlarının genel yönetim ve denetimi altında yapılır” ifadesidir. Seçimlerle ilgili uyuşmazlıklar, Yüksek Seçim Kurulu’nda, karara bağlanır.

## **5) HESAP YARGISI**

Genel ve özel bütçeli dairelerin, düzenleyici ve denetleyici kurumların, sosyal güvenlik kurumu ve yerel yönetim bütçelerinin(\*); gelir ve giderleri ile mallarının denetlenmesi sonucunda, sorumlulukları görülenlerin hesap ve işlemlerinin kesin bir

---

<sup>45</sup> Arslan, Tanrıver, a.g.e. s.114.

biçimde hükme bağlanmasını konu alan yargı çeşidine, hesap yargısı adı verilir. Muhasip hesaplarının yargılanmasından doğan uyuşmazlıklar Sayıştay'da karara bağlanır.

## 6) UYUŞMAZLIK YARGISI

Adli, idari ve askeri yargı mercileri arasında ortaya çıkan görev ve hüküm uyuşmazlıklarının giderilmesini sağlayan yargısal faaliyet çeşidine uyuşmazlık yargısı denilmektedir. Adli, idari ve askeri yargı yerleri arasında çıkan görev ve hüküm uyuşmazlıkları Uyuşmazlık Mahkemesi'nde, karara bağlanır. "Uyuşmazlık Mahkemesi(\*\*); Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş, adli, idari ve askeri yargı mercileri arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlıklarını kesin olarak çözmeye yetkili ve bu kanunla kurulup görev yapan bağımsız bir yüksek mahkemedir"<sup>46</sup>.

## 7) İDARİ YARGI

Anayasa'nın 125. maddesinde belirtildiği üzere; İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır ve idare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür. Buradan hareketle, idari yargı, idarenin idari işlemlerinden dolayı meydana gelen uyuşmazlıkların giderilmesini sağlayan yargı koludur, diyebiliriz.

"İdari yargı; ilke olarak idarenin, idare hukukunca düzenlenen etkinliklerinden doğan uyuşmazlıklara bakan, adli yargının dışında, kendine özgü kuralları ve yargılama yöntemleri olan ayrı bir yargı düzenidir"<sup>47</sup>. Kişilerle idare arasında, idare hukukundan doğan uyuşmazlıklar, Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nde karara bağlanır. Çeşitli ülkelerde farklılık göstermekle beraber, ülkemizde vergi yargısı idari yargı içinde örgütlenmiştir. İdari yargı ve içinde yer alan vergi yargısına ilişkin yargılama

---

<sup>46</sup> 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun, madde 1.

(\*)5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu md.12 ve ekli listeler- merkez bankası, TRT, TOKİ hariç

(\*\*) Uyuşmazlık Mahkemesinin kuruluş ve görevleri ile ilgili ayrıntılı bilgi; 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'da yer almaktadır

<sup>47</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e. s.5.

hükümleri, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine ile düzenlenmiştir. Vergi yargısına ait ayrı bir vergi yargılama usulü kanunu yoktur. Vergilendirmeye ilişkin işlemlerin, idare tarafından gerçekleştirilmesi, bu işlemlere birer idari işlem niteliği kazandırdığından, bunlara karşı açılacak davalar da idari yargının gördüğü davaları oluşturmakta ve idari yargı içinde örgütlenen vergi mahkemelerinde görülmektedir.

Bu mahkemelerden; adalet mahkemelerinin kararlarına karşı Yargıtay'a (2797 Sayılı Kanun md. 13/1), askeri mahkemelerin kararlarına karşı Askeri Yargıtay'a (1600 Sayılı Kanun, md. 16/1), idari yargı mahkemelerinin kararlarına karşı Bölge İdare Mahkemeleri (2576 Sayılı Kanun, md. 8/b) ve Danıştay'a (2575 Sayılı Kanun, md. 23/a) başvurulur.

T.C. Anayasası'na göre; Anayasa Mahkemesi (md. 146) , Uyuşmazlık Mahkemesi (md. 158 ), Yargıtay (md. 154), Askeri Yargıtay (md. 156), Danıştay (md. 155) ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesi (md. 157), yüksek mahkemelerdir.

Mahkemelerin kuruluşu, görevleri, yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir (An. md. 142).

## V) VERGİ YARGISININ İŞLEVLERİ

Vergi idaresi ile vergi mükellef ve ceza sorumlusu arasında çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenememesi halinde vergi yargı organlarınınca bu uyuşmazlıkların çözümlendirilmesi vergi yargısının esas fonksiyonudur<sup>48</sup>. Vergi yargısı esas olarak uyuşmazlıkların çözümünü sağlamakla birlikte; yargısal denetim, çıkarlar dengesi kurma, içtihat yaratma ve hukuki güvenlik sağlama gibi işlevlere de sahiptir<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> Aksoy, a.g.e, s.7.

<sup>49</sup> Vergi Yargısının İşlevleri, ayrıntılı bilgi için Bkz. Mehmet Yaşın, **Türk Vergi Yargısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Dava Yoluyla Çözülmesi**, ss.23–24; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, ss.184–186; Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, ss.8–9; Metin Taş, **Vergi Yargısı**, ss.14–15; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, ss.37–43; Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, ss.69–70; Tosuner, Arıkan, **Türk Vergi Yargısı**, ss.13–15.

## A) YARGISAL DENETİM (ÇIKARLAR DENGESİ KURMA) İŞLEVİ

Vergi hukukunun temel işlevi olarak nitelenen, devlet ve kişi arasındaki çıkarlar dengesinin kurulması, bir alt dal sıfatıyla, vergi yargılaması bakımından da birincil amaçtır. Çünkü vergi yargılaması, vergilendirme işlemlerinin hukukiliğinin denetlenmesini gerçekleştirmek suretiyle, anılan çıkarlar dengesinin belli hukuki düzen içinde kurulmasına yardımcı olmaktadır. Gerektiğinde vergi yargılaması hukukunun denetim mekanizmalarının devreye girmesi sonucu işlemlerdeki sakatlıklar kaldırılmakta, böylece objektif hukuki durum çerçevesinde subjektif durumlar da korunmuş olmaktadır. Böylece, vergilendirme işlemleri çeşitli unsurları yönünden denetlenmek suretiyle bir yandan birey devlet karşısında korunmakta, diğer yandan da devletin kanun uyarınca doğan alacağına tam anlamıyla kavuşması sağlanmaktadır<sup>50</sup>.

Çıkarlar dengesi kurma işlevi yargısal denetim işlevi ile paralellik göstermektedir. Vergi yargısı mevcut kanunlarla çıkarlar dengesini sağlarken bunu yargısal denetim yolu ile gerçekleştirmektedir. İdarenin işlemleri yargı organları tarafından denetlenmektedir. Bu da hukuk devletinin vazgeçilemez bir özelliğidir.

Yargısal denetim aynı zamanda vergi adaletinin sağlanmasına da yardımcı olur. Vergi kanunları ve vergi idaresince alınan önlemler vergi adaletini gereği gibi sağlayamayabilir. Sık sık değişen ve karmaşık hükümler taşıyan vergi kanunları gerek mükellefler gerekse uygulayıcı durumundaki vergi idaresi elemanlarınca gereği gibi anlaşılabilir. Bunun sonucunda, iki tarafın da yol açabileceği bazı yanlış uygulamalar ortaya çıkabilir. Bundan vergi borçlusu durumundaki mükellefler zarara uğrayabilir. Diğer yandan da vergi idaresi vergi gelirlerini gereği gibi toplayamama durumuyla karşılaşabilir. Bu takdirde vergi yargısı ortaya çıkan uyuşmazlıkları kesin bir biçimde çözümlenerek hem vergi mükelleflerine hem de vergi idaresine güvence sağlamaktadır<sup>51</sup>.

<sup>50</sup> Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 38.

<sup>51</sup> Kırbaş, **Vergi Hukuku**, s.185.

## B) UYUŞMAZLIKLARI ÇÖZME İŞLEVİ

Sosyal hukuk devleti anlayışı içinde, vergilerin kanuniliği ilkesi, ancak vergi kanunlarının uygulanmasında vergi idaresiyle vergi yükümlüleri veya ceza sorumluları arasında çıkan, fakat uzlaşma ve düzeltme gibi idari yollarla çözülemeyen uyuşmazlıklar, taraflarca bağımsız ve tarafsız, yetkili yargı mercilerine başvurularak karara bağlanması ile halledilmektedir. İşte vergi yargısının esas fonksiyonu, idari aşamada çözüme ulaşamayan vergi uyuşmazlıklarının bir sonuca bağlanmasını sağlamaktır. Diğer bir ifadeyle, vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenememesi halinde vergi yargısı mercilerince bu uyuşmazlıkların sonuçlandırılması vergi yargısının esas fonksiyonunu teşkil etmektedir<sup>52</sup>.

Vergi yargısı vergilendirmeden doğan anlaşmazlıkları çözümleyen yargılama usullerini ve buna ilişkin yargı organlarının kuruluşunu içermektedir. Vergi yargısı mali kanunlardan doğan anlaşmazlıkların sadece vergilendirme ile ilgili olanlarını ifade eder. Mali kanunlardan doğan diğer idari anlaşmazlıklar, genel idari yargı sistemi içinde çözümlenir. Vergi yargı organları önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarında, dava konusu vergilendirme işlerinin maddi, hukuki ve şekli yönden kanuna uygun ve doğru olarak yapıp yapılmadığını inceler ve karara bağlar. Böylece ortaya çıkan anlaşmazlık çözülmüş olur. Hukuk düzeninde hukuk düzeninde ortaya çıkan aykırılıklar da düzeltilmiş olur<sup>53</sup>.

## C) İÇTİHAT YARATMA İŞLEVİ

Vergi yargısı yargısal kararlar yoluyla karmaşık ve ayrıntılı bir nitelik taşıyan mevzuatın boşluklarını doldurmakta, muğlak hükümleri açıklığa kavuşturmaktadır<sup>54</sup>, ayrıca kanunların hukuksal ve bilimsel bir anlayışa göre uygulanmalarına ışık tutmakta ve vergiciliğe bu yoldan yön vermektedir<sup>55</sup>.

Bu işlev bütün yargısal faaliyetlerde söz konusu ise de vergi yargısında özellikle önem taşımaktadır. Çünkü bütün vergileme alanı, ekonomi ve teknikte

---

<sup>52</sup> Aksoy, a.g.e., s.7-8.

<sup>53</sup> Tosuner, a.g.e s. 13-14.

<sup>54</sup> Metin Taş, a.g.e s.14-15.

<sup>55</sup> Kırbaş, s.185.

süregelen baş döndürücü gelişmeye ayak uydurmak zorunluluğundadır. Bu ise, sadece vergilemeyi düzenleyen kanun hükümleriyle sağlanamaz. Vergi kanunlarında her zaman bazı boşluklar olabileceği gibi, bazı kanun hükümleri de çeşitli anlamlara gelebilir. İşte vergi kanunlarındaki boşlukları doldurma, çeşitli şekilde yorum ve vergi uygulamasının ortaya çıkardığı hukuksal sorunları çözme, yargı organlarına düşen bir görev olmaktadır. Vergi hukukunu, ülkenin koşullarını göz önünde tutarak sürekli şekilde geliştirmenin kanunlardan da önemli yolu içtihatlardır<sup>56</sup>.

#### **D) HUKUKİ GÜVENLİK SAĞLAMA İŞLEVİ**

Vergi yargısının bu fonksiyonu, tek tek olaylar bakımından daha çok vergi uyuşmazlıklarında genel bir sonuç doğurur. Vergi yargısının güvenlik sağlama fonksiyonu, uyuşmazlıkları çözümlenme fonksiyonu ile yakından ilgilidir ve onun doğal sonucudur. Hukuk devleti anlayışına göre, verginin anayasa ve kanunlara uygun bir şekilde istenip istenmediğinin yargı denetimine tabi tutulması, bir taraftan vergi ödevlisi için güvenlik sağlarken diğer yandan idarenin vergi yargı organlarına başvurmayı gerektirdiği durumlarda da idare için aynı güvenliği vermektedir<sup>57</sup>.

Vergi yargısı organlarının denetimi altında, vergi kanunlarının uygulanması hem vergi yükümlülere hem de vergi idaresi için bir güven sağlamaktadır. Nitekim modern sosyal hukuk devletinde, vergilerin anayasaya ve kanunlara uygun bir şekilde alınıp alınmadığının yargı denetimine tabi olması taraflara hukuki güven sağlama amacına yöneliktir. Ancak, bu güvenin sağlanması için, yargı organlarının yapılan başvuruları, getirilen uyuşmazlıkları kısa sürede çözümlenip karara bağlaması gerekir. Bunun sağlanabilmesi için de, vergi yargısı organlarının belirli bir çalışma düzenine ulaşması gerekmektedir<sup>58</sup>.

#### **VI) VERGİ YARGISI ORGANLARI**

1982 yılından beri, vergi yargısı iki kademeli olarak düzenlenmiştir. Birinci kademedede, ilk derece yargı mercii olarak görev yapan bağımsız vergi mahkemeleri

<sup>56</sup> Mutluer, *Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi*, s.22.

<sup>57</sup> Mutluer, *Vergi Yargısı Sistemi*, s. 23.

<sup>58</sup> Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s.42.

bulunmaktadır. Üst derece yargı mercii ise Danıştay'dır. Ana model bu olmakla beraber, bazı özellikli durumlar bulunmaktadır. Bir kısım vergi davalarında, üst yargı mercii olarak, Danıştay'ın yerini Bölge İdare Mahkemeleri almakta, bir kısım vergi davalarında ise, doğrudan Danıştay'ca ilk derece yargı mercii olarak çözümlenmektedir. Öte yandan, fon, kur farkı gibi vergi benzeri mali yükümlülüklerde, ilk derecede, vergi mahkemeleri yerine idare mahkemeleri görev yapmaktadır<sup>59</sup>.

## **A) VERGİ MAHKEMELERİ**

Vergi Mahkemeleri 1982 yılında 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'la kurulmuştur. Vergi mahkemeleri 2576 sayılı kanunla verilen görevlerini yerine getiren, vergi uyuşmazlıkları konusunda genel görevli bağımsız mahkemelerdir.

2576 sayılı kanuna göre vergi mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı'nca, İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınarak kurulur ve yargı çevreleri saptanır. Vergi mahkemelerinin kaldırılmalarına ya da yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine Hâkimler Savcılar Yüksek Kurulu tarafından karar verilir<sup>60</sup>.

Vergi Mahkemelerinde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder.

## **B) BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ**

Bölge İdare Mahkemeleri, 2576 sayılı Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir. Bölge İdare Mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak, İçişleri ve Maliye Bakanlığı'nın görüşleri alınarak Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine

---

<sup>59</sup> Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ağustos 2003, Ankara, s.37.

<sup>60</sup> Tosuner, Arıkan, a.g.e. s.34.

Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından kurulur, yargı çevreleri belirlenir veya kaldırılır. Bu tür kararlar Resmi Gazetede yayınlanır<sup>61</sup>.

Bölge İdare Mahkemeleri bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşmaktadır. Bölge İdare Mahkemeleri, yargı çevresindeki vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak karar verir. Ayrıca, yargı çevresindeki vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözüme bağlar<sup>62</sup>.

### C) DANIŞTAY

521 sayılı Danıştay Kanunu kaldırılarak, 1982 yılında 2575 sayılı Danıştay Kanunu yürürlüğe konmuştur. 2575 sayılı Kanunun 1. maddesine göre; Danıştay, T.C. Anayasası ile görevlendirilmiş, Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. Danıştay Anayasa'da yüksek mahkemeler arasında sayılmıştır. Anayasa'nın 155. maddesine göre; Danıştay idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir ve kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.

2575 sayılı Kanun'a göre Danıştay, on ikisi dava, biri idari daire olmak üzere toplam on üç daireden oluşur. Her daire bir başkan ve en az dört üyeden oluşur. Görüşme sayısı beştir ve kararlar oy çokluğu ile alınır. Danıştay'ın karar organları; Danıştay daireleri, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlık Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu ve Disiplin Kurulundan oluşmaktadır. Bunlar içinde Danıştay Daireleri, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu vergi anlaşmalıklarıyla doğrudan ilişkilidir.

---

<sup>61</sup> Tosuner, Arıkan, a.g.e. s.41.

<sup>62</sup> Metin Taş, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, 2003, Bursa, ss.24-25.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

#### I) GENEL OLARAK UYUŞMAZLIK KAVRAMI

Hukuk dilinde kullanılan “uyuşmazlık” sözcüğünün günlük dilde kullanılan uyuşmazlık sözcüğünden bir farkı yoktur. En genel anlamda “Tutumları ölçülen çeşitli kişilerin ya da aynı kişinin yanıtları arasındaki benzeşmezlik” olarak tanımlanabilir<sup>63</sup>. Uyuşmazlık, karşılıklı iki tarafın, bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları nedeniyle, düşülen anlaşmazlığı ifade etmektedir<sup>64</sup>. Uyuşmazlık bir hakkın vücudu, şümulü veya neticeleri üzerinde anlaşamamaktır. Niza terimi aynı anlamda kullanılır. Uyuşmazlık sulh ile halledilemezse, münazaa halini alır ve davaya mevzu olur<sup>65</sup>.

Uyuşmazlık; kişiler merciler (yani adli, idari, askeri merciler) ve devletlerarasında olabilir. Uyuşmazlık durumunda, bir konunun veya bir ilişkinin tarafları arasında fikir birliği yoktur.

#### II) VERGİ UYUŞMAZLIĞI

Toplumsal hayatta devlet ile kişiler arasında vergi gibi kamu gelirlerinin toplanmasından dolayı bazı ilişkiler doğmaktadır. Bu ilişkiler kişilere vergisini zamanında ve gereği gibi ödeme ödevini yükleme yanında ayrıca kendilerine bu vergi ödevi karşısında bazı haklar da sağlamıştır. Bu hakların en önemlisi kişilerin kendileri için yapılan vergi işlemlerine karşı dava haklarıdır<sup>66</sup>.

Değişen ve gelişen toplumsal hayatta meydana gelen farklılıklar zamanla vergilerin son derece çeşitlenmesi, vergi yükünün eskiye oranla kıyaslanmayacak şekilde ağırlaşması ve vergi kanunlarının günü koşullarına uydurulması amacıyla sık

---

<sup>63</sup> Türk Dil Kurumu, **Genel Türkçe Sözlük**, <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=veritbn&kelimesec=323165>

<sup>64</sup> Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1982, s.17.

<sup>65</sup> T.C. Başbakanlık, **Türk Hukuk Lugatı**, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1998.

<sup>66</sup> Mehmet Yaşın, a.g.e. , s.17.

sık değiştirilmesine neden olmuştur. şüphesiz bu durum yęınla vergisel uyuşmazlıklar da meydana çıkarmıştır<sup>67</sup>.

## **A) GENEL OLARAK VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI**

Vergi uyuşmazlığı verginin taraflarının farklı dūřunce ve davranışları nedeniyle uygulamada karşılaşılan anlaşmazlığı ifade eder.

İdarenin yaptıđı bir dūzenleyici iřlemin hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle bir yūkūmlūnūn dava açması, bir vergi uyuřmazlıđıdır. Aynı biçimde bir yūkūmlūnūn gerçekleřtirdiđi bir fiil nedeniyle kendisine verilen cezayı haksız bularak giriřimde bulunması da vergi uyuřmazlıklarına örnek teřkil eder<sup>68</sup>.

Vergisel uyuřmazlık veya vergi uyuřmazlıđı, verginin taraflarının farklı dūřunce ve davranıřları nedeniyle yūrūrlūkteki mevzuata iliřkin anlama ve yorum farklılıđı demektir. Taraflar arasında bu sebeple meydana gelen çekiřmeyi ifade eder. Bu anlařmazlıklar, vergi idaresinin yapmıř olduđu, tarhiyat ve ceza kesilmesi gibi sūbjektif vergilendirme iřlemlerinin veya tūzūk, yūnetmelik tebliđ gibi idarenin dūzenleme yetkisini kullanarak çıkardıđı dūzenleyici, objektif iřlemlerin, kanunlara uygun olmadığı tezinden kaynaklanmaktadır<sup>69</sup>.

Vergi uyuşmazlığında, idare ile mūkellefin ya da sorumlunun karşı karşıya geldiği konular, genellikle verginin alınmak ya da denmemek istenilmesi veya da az tutarda ödenmek istenilmesinden doğmaktadır. İdare, vergiyi almak, karşı taraf ise ödememek ya da daha az miktarda ödemek istemektedir.

## **B) VERGİ UYUŞMAZLIĞINDA TARAFLAR**

Vergi uyuřmazlıklarında iki taraf bulunmaktadır. Bu taraflardan birincisi, devlet ya da devlet tarafından vergilendirme yetkisiyle donatılmıř kamu kuruluřları; diđerisi ise, vergi yūkūmlūsūdūr. Vergi uyuřmazlıđında vergi yūkūmlūsū taraf olabileceđi gibi, yūkūmlū yerine hareket eden vergi sorumlusu da taraf olabilir.

<sup>67</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara 1996, s.179.

<sup>68</sup> Metin Taş, ag.e. , s.7-8.

<sup>69</sup> Ergun zbudun, **Tūrk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2003, s.397.

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedirler. Ayrıca vergi daireleri tadilat ve takdir komisyonlarınca tespit olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesine müracaat edebilmektedirler<sup>70</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde vergi mahkemelerinde dava açmaya yetkili olanlar belirtilmiştir. Söz konusu maddede; "Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilirler. Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemelerinde dava açabilir" denilmek suretiyle vergi uyuşmazlıklarının taraflarına ilişkin açıklayıcı ifadeler yer verilmiştir.

Diğer taraftan kendileri bizzat vergi yükümlüsü olmamasına rağmen, vergilemeyle ilgili kişi ya da kuruluşlar da bu bağlamda taraf olarak düşünülebilir<sup>71</sup>:

- Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi hükmü ile aynı kanunun 31. maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre uygulanacağı yıldan 4 ay önce müştereken tespit ve Resmi Gazete'de ilan edilen bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine, bunların Resmi Gazete'de ilanını izleyen 15 gün içinde Danıştay'da dava açabilirler. (VUK. Mük. md. 49)

- Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlara karşı 15 gün içinde Danıştay'a başvurabilirler. (VUK. Mük. md.49)

### **C) VERGİ UYUŞMAZLIĞI ŞEKİLLERİ VE DOĞUŞ ZAMANI**

Vergi uyuşmazlıkları başlıca yükümlülük, ceza kesme ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır. Yükümlülüğe ilişkin uyuşmazlıklar; vergi matrahının saptanması, vergi matrahının saptanması, vergi miktarı, muafiyet ve istisnalar ile

<sup>70</sup> Şerafettin Aksoy, **Türk Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul,1999, s.62.

<sup>71</sup> Metin Taş, a.g.e. s.8.

yükümlünün şahsında hatalar dolayısıyla ortaya çıkmaktadır. Ceza kesmede uyuşmazlıklar, vergi cezasına ilişkin olarak ortaya çıkar. Tahsil uyuşmazlıkları ise, tebliğ edilen ödeme emri ile ilgili olup; borcun olmadığı, tamamen veya kısmen ödendiği ya da zamanaşımına uğradığı iddialarından doğar<sup>72</sup>.

Ayrıca, vergiye ilişkin olarak uygulanan kanunların Anayasaya, tüzük, yönetmelik gibi mevzuatın da kanuna aykırı olduğu iddiasıyla da uyuşmazlıklar çıkabilmektedir<sup>73</sup>.

Vergi uyuşmazlığı için ortada bir vergi olması şart değildir. Vergi matrahının tespitine ilişkin işlemlerin tamamlanmasından itibaren vergi uyuşmazlıkları doğabilir. Öyleyse, verginin taraflarına kanunla hangi aşamada itiraz hakkı tanınmışsa, vergi uyuşmazlığı da o aşamada ortaya çıkabilmektedir<sup>74</sup>.

#### **D) VERGİ UYUŞMAZLIĞINI DOĞUMUNA NEDEN OLAN ETKENLER**

Verginin kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak vergi kanunları yükümlülere bir takım görevler yüklerken bu görevlere ilişkin itiraz etme hakkını da tanımaktadır. Vergi kanunları hazırlanırken kanun koyucunun düşünmediği birçok, husus değişik nedenlerle gündeme gelmektedir<sup>75</sup>. Bunun dışında, ekonomik yaşamın sürekli olarak değişmesi, vergi kanunlarını da etkileyerek sık sık değişmelere yol açmakta, uygulanmasında güçlükler yaratmaktadır. Bu durumdan etkilenenler sadece yükümlüler değildir. Vergi memurlarının da uygulamada birçok hatalar yaptıkları bir gerçektir. Üstelik vergi dairelerinin, kanunları çoğu kez ‘kriminalistik’ baktığını gözlemek mümkündür<sup>76</sup>. Bundan başka, vergilerin yükümlüler açısından bir ‘kulfet’ olarak algılanması sonucu; birçok yükümlü kanunlardaki boşluklardan yararlanarak ödeyeceği vergiyi azaltmaya ya da hiç ödememeye çalışmaktadır<sup>77</sup>.

Yukarıda kısaca belirtmeye çalıştığımız nedenlerden dolayı, yükümlüler ile vergi yönetimi arasında bazı uyuşmazlıklar çıkmaktadır.

<sup>72</sup> Arif Erginay, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı. Turhan Kitabevi. Ankara 1982 s.106-107.

<sup>73</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku** 5. Basım Adım Yayıncılık Ankara 1992 s.167.

<sup>74</sup> Aksoy, a.g.e. ss.66-67.

<sup>75</sup> Aksoy, a.g.e..s.64.

<sup>76</sup> Erginay, **Vergi Hukuku**, s.106.

<sup>77</sup> Aksoy, a.g.e., s.65.

## 1) VERGİLENDİRME İŞLEMİNİN HUKUKA AYKIRILIĞI

Vergilendirme işleminin, yetki, konu, şekil ve sebep yönlerinden biri ile ya da bunlardan birkaçının bulunması nedeniyle hukuka aykırı olması halinde, uyumsuzlukta ortaya çıkmış olur.

Aşağıda, uyumsuzluk konusu olabilen bu gibi durumlar ayrı ayrı başlıklar halinde çalışılmıştır.

### a) Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı

Kanunlar, toplum için uyulması zorunlu, genel, soyut ve sürekli hükümler içeren metinlerdir. Belli bir kişi ya da olaya göre değil aynı nitelikteki bütün olay ve kişilere uygulanır. Yürürlükte kaldıkları sürece, uygulanması gerekir.

Vergi Kanunları, Anayasa'dan sonra vergi hukukumuzun en önemli, zorunlu ve bağlayıcı kaynağıdır. Anayasa'ya aykırı olmamak koşuluyla ve orada konulan temel ilkeler doğrultusunda vergi koyma yetkisi kural olarak yasama organına verilmiştir. Yasama organı, vergi ve benzeri yükümlülükleri, ancak kanunla koyabilecektir<sup>78</sup>.

Vergi idaresinin yetkisi konu, zaman, yer bakımından olmak üzere üçe ayrılarak açıklanabilir.

Konu itibarıyla yetki, denildiği zaman, kanunlarda belirtilmiş olan kararların hangi idari makam ve mercilere alınabileceğini ifade etmektedir.

Zaman bakımından yetki ise, konu itibarıyla yetkinin kullanabileceği süreyi ve zamanı ifade etmektedir. Şöyle ki; yetkiyi kullanacak olan görevlinin görevde olması gerekmektedir. Eğer, yetkili şahıs, izin ve emeklilik gibi nedenlerle görevden ayrılmış ise, yetkilerinin kullanamaz.

Yer bakımından yetki ise, vergi dairesinin konu bakımından yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı temsil etmektedir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'na göre bu verginin mükellefin ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından tarh edileceği hükme bağlanmıştır. Ancak Kanun'da sayılan istisnalar

---

<sup>78</sup> Kırbaş, *Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)*, Siyasal Kitabevi Ankara Eylül 1998 s.42.

dışında mükellefin ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından vergilendirme işlemlerin hukuka aykırılığına neden olmaktadır.

Burada özellik taşıyan bir diğer önemli husus da, vergi yargısında yetki konusu anlaşmazlığın her aşamasında ve re'sen mahkemece söz konusu olabilmektedir.

### **b) Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Vergiler genel olarak adlarını, üzerine konuldukları konulardan almaktadırlar. Sağlıklı bir vergi uygulaması bakımından, verginin nasıl uygulanacağı kadar, neyin üzerinden alınacağıın belirlenmesinde büyük önemi vardır. Verginin konusu; verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur. Verginin ne üzerinden alınacağını, belirten verginin konusu kavramı, mükellefiyetin hedefini ve amacını da gösterir<sup>79</sup>.

Uygulanacak olan verginin neyin üzerinden alınacağı, kanun koyucu tarafından belirlenmekte olup, kanunlarda gösterilmiş olmadıkça, herhangi bir unsur ya da işlem vergilendirilmez. Ayrıca, verginin konusu göz önünde tutulmak suretiyle, kıyas yoluyla diğer bazı işlem ya da iktisadi unsurların vergilendirilmesi olanağı yoktur<sup>80</sup>.

Gelir elde eden bir gerçek kişiden gelir vergisi yerine, bir harcama vergisi alınması, vergilendirme işlemini konu yönünden hukuka aykırı hale getirmekte ve sakatlamaktadır.

### **c) Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Vergi idaresinin yapmış olduğu vergilendirme ile ilgili işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu hale gelinceye kadar, izlenmesi ve uyulması gereken yol, usul hazırlık çalışmaları ve incelemeleri şekil unsurunu ifade etmektedir.

Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergilendirme işlemlerinin belirli usul kurallarına göre yapılması hem vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğini

---

<sup>79</sup>Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi Geliştirilmiş 6. Baskı Ankara, 1997 s.120.

<sup>80</sup> Akif Erginay, **Kamu Maliyesi-Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi, Maliye Politikası**, 10. Baskı Turhan Kitabevi Yayınları Ankara 1984 s.39.

sağlar, hem de vergi alacağıının güven altına alınması için vergi idaresine izlemesi gereken yolu gösterir. Vergilendirme işlemlerinde yetki kuralları ile şekil kuralları ile şekil kuralları, birlikte, usul kurallarını oluşturmaktadır. Vergilendirme işleminin yapılmasından önce bazı hazırlıklara girişilmesi kanunda öngörülmüş olabilir, örneğin belli makamların görüşlerinin alınması gibi, eğer bu işlemler kanuna uygun bir şekilde yapılmazsa veya hiç yapılmamaları halinde, şekil açısından hukuki aykırılık söz konusu olmaktadır<sup>81</sup>.

#### **d) Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Vergilendirmeye ilgili olarak, uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olan durumlardan biri de sebep yönünden hukuka aykırılıkla ilgilidir.

Vergilendirmenin tarh işleminde sebep unsuru vardır. Hukuki sebep ve maddi sebep olmak üzere ikiye ayrılır. Hukuki sebep, yürürlükteki kanun hükmünü, maddi sebep ise, vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir. Devletin alacak hakkının doğmasına neden olan vergiyi doğuran olay ise, ya fiili bir olay ya da hukuki bir durumun gerçekleşmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Vergilendirme işleminin, sebep unsuru bakımından sakat olmaması için, hem vergiyi doğuran olayın hem de hukuki durumun, yürürlükteki kanun hükmüne uygun olması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın başka bir anlatımla, maddi olayın, kanun hükmüne uygun olmasına tipiklik denilmektedir.

Vergi idaresi tarafından, bir vergilendirme işlemi ile bir serbest meslek kazancı elde etmediği halde bu kazançtan dolayı kendisine gelir vergisi tarh olunan mükellefin durumunda, sebep yönünden hukuka aykırılık vardır. Bir başka anlatımla, tipiklik ilkesi gerçekleşmemiş sayılmaktadır<sup>82</sup>.

#### **e) Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen vergilendirme işlemi ile ulaşılmak istenen sonuç, o işlemin amacıdır. Diğer idari işlemlerde olduğu gibi vergilendirme işlemlerinde de kamu yararı korunmaktadır. Vergilendirmenin mali amacı olduğu

<sup>81</sup> Aksoy, a.g.e. ss. 69-70.

<sup>82</sup> Aksoy a.g.e. s. 69.

kadar, kalkınmayı gerçekleştirmek ve gelir dağılımında adaleti sağlamak gibi amaçları da vardır. Vergilendirme işlemi kamu yararı dışında başka bir amaç için gerçekleştirildiğinde, bu durum amaç unsurunun hukuka aykırılığına neden olur. Bir idari işlemin amacına uygun olup olmadığı araştırılmaz, çünkü işlemin sebebi kanunda belirtildiğinden, kanunlara uygun olarak gerçekleştirilen işlemler amacına da ulaşmış demektir. Vergi idaresinin kanunda sebebi açıkça gösterilen bir işlemi gerçekleştirilmeme konusunda takdir yetkisi yoktur. Vergilendirme işleminin amaç yönünden hukuka uygun olması için, kanunda belirtilen işlemin gerçekleştirilmesi yeterli olacaktır<sup>83</sup>.

## 2) VERGİ İNCELEMELERİ

Günümüzde vergiler, genellikle mükellefler tarafından beyan olunan matrahlar üzerinden alınmaktadır. Ancak, idare yalnızca bu beyanlarla yetinmemekte, zaman zaman mükelleflerin bildirimini gerçeğe uygun olup olmadığını, vergi incelemesi yapmak suretiyle araştırmaktadır<sup>84</sup>.

Vergi incelemesi ile defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü takdirde karşıt araştırmaya da muhasebe dışı envanterden elde edilecek sonuçlara göre, mükellefin ödediği vergilerin doğruluğunu araştırarak bunu sağlamak ve saptamak amaçlanmaktadır<sup>85</sup>. İnceleme sırasında, gerek duyulursa başka kaynaklardan da yararlanılır(\*).

İnceleme sonucu ödenen verginin gerçeğe uyum olmadığının fark edilmesi durumunda düzenlenen vergi inceleme raporuna ya da buna dayanarak takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden, vergi idaresince tarhiyat yapılmakta, mükellef ya da ceza sorumlularının ise, bulunan matrah veya matrah farkının gerçeğe uygun olmadığını öne sürmesi sonucu, uyuşmazlık doğmuş olmaktadır. Örneğin, vergi incelemesi sırasında, mükellefin lehine ve aleyhine olan durumlar göz önüne alınarak matrah farkı bulunduğu öne sürülmesi gerekmektedir. Mükellefin, kendi lehine olan durumlar göz önüne alınmadan matrah farkı bulunduğunu öne sürmesi sonucu,

<sup>83</sup> Tosuner, Arıkan, a.g.e., ss.51-52.

<sup>84</sup> Bu konuda geniş bilgi için Bkz. Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:127, Maliye ve Vergi Hukuku Yayınları, No:8 Ankara 1979.

<sup>85</sup> Akdoğan a.g.e. s. 4; Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1996, s. 2416.

uyuşmazlık doğmuş olmaktadır. Bu konuda başka bir örnek olarak da alıcılardan bir kısmının, fatura da yazılı bedelden daha fazla ödeme yaptıklarına ilişkin ifadelerinin, kıyas yolu ile tüm alıcılara uygulanmakla suretiyle matrah farkı bulunup bulunamayacağı gösterilebilir<sup>86</sup>. Bu gibi durumlarda, satışlar belgelere yansıtılmakta ancak olduğundan daha düşük bir tutarda gösterilmektedir. Gerçek tutar ile belgede belirtilen tutar arasındaki fark kadar satış hasılatı gizlenmiş olmaktadır. Benzeri bir uygulamada, alıcıya verilen faturayı gerçeğe uygun olarak düzenlemekte ancak, firmada saklanan ve kayıtlara yansıtılan fatura düşük değerli olmaktadır. Başka bir anlatımla, faturanın asıl ve suretinde yer alan tutarlar farklı olacak şekilde fatura düzenlenmesidir. Bazı mükellefler ise, fatura düzenlerken araya karbon kağıdı koymamakta, ilk nüshasını müşteriye verdikten sonra, işyerinde kalan ikinci nüshayı dilediği gibi düzenlemektedirler. Mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmeye yanaşmaması halinde ise, vergi matrahı ya inceleme elemanlarınca belirlenmekte ya da ilgili komisyonlarca takdir olunmaktadır. Bu şekilde bir matrah belirleme yoluna gidildiği durumlarda, müşterilere verilen fatura tek tek ele geçirilemeyeceğinden inceleme elemanı kendince, belli bir dönem kazancı takdir etmekte ve bunun üzerinden de mükellefe vergi salınmaktadır. Salınan vergiler ile kesilen cezaların tebliği ile mükellef ile idare arasında uyuşmazlık doğmuş olmaktadır.

Vergi incelemesi genellikle satışların, alışların, giderlerin ve gelirlerin araştırılması<sup>87</sup> amacına yönelik olduğundan bazı durumlarda defter, kayıt ve belgelerin yanı sıra kanuni ölçülere göre de matrah ya da matrah farkı bulunmakta veya una olanak bulunmayan durumlarda, re'sen matrah ya da matrah farkı takdir olunmaktadır. Mükellefler ise, inceleme elemanlarının öne sürdüğü tutarda satış yapmadıklarını, alıcılar nezdinde karşıt inceleme yapılmasını, fire durumunun göz önüne alınması ya da randıman hesaplaması yapılmasını öne sürerek<sup>88</sup> bulunan matrah farkını kabul etmeyerek salınan vergilerle kesilen cezaları uyuşmazlık konusu yapabilmektedirler. Bunların yanı sıra, giderlerin gerçek olduğunu ya da işle ilgili

---

<sup>86</sup> Danıştay 4. Daire, 23.01.1982 tarih ve E. 1982/366, K. 1982/203 , Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulamasıyla İlgili Muktezarlar v Danıştay Kararları**, Vergi Yayınları, Ankara, 1983, s. 525.

<sup>87</sup> Abdurrahman Akdoğan **Kamu Maliyesi**, ss. 26-33.

<sup>88</sup> 17. Danıştay. 4. Daire, 02.03.1982 tarih ve E. 1982/373, K. 1982/324 ve Danıştay. 4. Dairesi 15.01.1982 tarih ve E. 1981/1646, K. 1982/72, Kızılot a.g.e. ss. 89,262.

bulunduğunu<sup>89</sup> veya gelirlerini gizlemediklerini<sup>90</sup> belirterek, inceleme sonucu adlarına salınan vergilere kesilen cezaları kısmen ya da tamamen uyuşmazlığa konu yapmaktadır.

### 3) HATALI VERGİ TARHİYATI VE CEZA UYGULAMASI

Verginin hatalı biçimde tarh edilmiş olması, idare ile mükellef arasında uyuşmazlık doğurabilen başlıca nedenlerden biridir. Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar sonucu haksız yere fazla veya eksik vergi tarh edilmiş olması ve ceza kesilmiş olması farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır.

Bu hatalar yanlış bir hesaplamadan veya vergilendirmeden doğmuş olabilir. Sözelimi, verginin tarh edilmesi aşamasında yanlış oran veya tarife uygulanmış olabileceği gibi, yapılması gereken mahsuplar yapılmamış<sup>91</sup> ya da aritmetik işlemlerde hata yapılmış olabilir. Bunların yanı sıra, matrahın yanlış belirlenmiş olması<sup>92</sup> ya da aynı matrah üzerinden birden fazla vergi veya ceza alınmak istenilmesi, hesap hatalarına örnek gösterilebilir.

Ayrıca, açık olarak verginin konusuna girmeyen<sup>93</sup> ya da vergiden istisna bulunan gelir<sup>94</sup> servet, değer, belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi ya da yine açık bir biçimde vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden, örneğin, isim benzerliği sonucu vergi istenmesi, vergilendirmede yapılan hatalara

---

<sup>89</sup>Ev telefonuyla yapılan bir kısım konuşmalarda işle ilgili olabileceğinden, işletmenin hacminin genişliği esas alınarak, bu masraflar gider yazılabilir. Danıştay 4. Dairesi. 05.05.1982 tarih ve E. 1982/778, K. 1982/1858, Kızılot a.g.e. s. 115.

- Ticari amaçla ilgili olarak yabancı ülkelerde yapılan seyahatlerin v tahsis edilen dövizin, ticari amaç dışında kullanıldığı iddia ve ispat edilmedikçe, işin önem ve genişliğiyle uygun olması koşuluyla, gider yazılmasında herhangi bir sakınca yoktur. Danıştay 4. Dairesi 11.05.1981 tarih ve E. 1980/4339, K. 1981/1215 Kızılot a.g.e. s. 269.

<sup>90</sup>Bir kısım satışlar için fatura düzenlenmediği saptanan mükellefin, emsal iş kollarından fazla gelir bildirmesi durumunda, beyanın üzerinde matrah takdir olunmaz. Danıştay 4. Dairesi, 03.03.1981 tarih ve E. 1980/1126, K. 1981/337, Kızılot a.g.e. s. 272.

<sup>91</sup> Mahsup işlemlerinin yapılmamış olması durumunda, fazladan tarh edilen vergilerden doğan uyuşmazlıklar, hatalı vergi tarhiyatının düzeltme yoluyla giderilmesiyle idare tarafından çözümlenebilir, Danıştay 13. Dairesi 25.04.1974 tarih ve E. 1973/3548, K. 1974/1749, Kızılot a.g.e. s. 283.

<sup>92</sup> Maddi hata sonucu vergi matrahının fazla saptandığı durumlarda matrahın yanlış belirlenmiş olması söz konusudur. Bu durumda aradaki farkın düzeltme yoluyla kaldırılması gerekir, Danıştay 4. Dairesi. 12.04.1978 tarih ve E. 1977/3159, K. 1978/1218, Kızılot-Avcı a.g.e. s. 967.

<sup>93</sup> Vergi konusundan çıkarılan bir gelir üzerinden vergi istenmesi, ortada açık bir vergilendirme hatasının olduğunu gösterir, Danıştay. 4. Dairesi 13.06.1979 tarih ve E. 1978/4200, K. 1979/1726, Kızılot a.g.e. s. 519.

<sup>94</sup> Gayrimenkul sermaye iradı, GVK'nın 21. maddesinde belirtilen haddi aşmayan ve ticari, zirai ve mesleki kazancından dolayı da gerçek usulde mükellefiyeti bulunmayan kişinin, gelir vergisinden istisna tutulması gerekir. Bu durumdaki mükellef adına tarhiyat yapılması, ortada bir vergilendirme hatası olduğunu gösterir. M.B.'nin 13.06.1978 tarih ve 2. 2131-54-1 sayılı Özelgesi, Kızılot-Avcı a.g.e. s. 96.

örnek gösterilebilir. Verginin asıl mükellefi yerine başka bir kişiden vergi istenmesi ya da vergilendirme veya muafiyet döneminin yanlış belirlenmesi sonucu, verginin eksik veya fazla istenmiş olması vergilendirme işlemlerinde yapılan diğer hatalardır.

#### **4) MATRAHIN DÜŞÜK BEYANI**

Mükellefin beyan ettiği matrahın, vergi dairesince düşük bulunması vergi uyumsuzluğunu doğuran diğer bir nedendir. Vergi dairesinin mükellef tarafından beyan edilen matrahın düşük olduğu gerekçesiyle, ek bir vergi almak istemesi, mükellefin olmadığını ya da vergi dairesince belirlenen matrahın çok yüksek olduğunu öne sürmesiyle, uyumsuzluk doğmuş olmaktadır.

Düşük matrah beyanından doğan uyumsuzluklar, vergilerin ve faaliyetin türüne göre farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Buna, gayrimenkullerin rayiç bedelinin düşük bulunması veya gelir ve kurumlar vergisini mükelleflerinin, beyan ettikleri kazancın düşük görülmesi durumları örnek olarak gösterilebilir.

Gayrimenkullerin yıllık vergileri ya da el değiştirmesi nedeniyle doğan uyumsuzluklar, genellikle beyan olunan rayiç bedelin, vergi dairesince düşük bulunarak idarece belirlenmesi ya da takdir olunması sonucu, ek bir matrah üzerinden vergi alma yoluna gidilmekte, mükelleflerde, vergi idaresince belirlenen ya da takdir olunan rayiç bedeli kısmen ya da tamamen kabul etmemektedirler. Mükelleflerin, gayri-menkullerinin değerini düşük göstermeleri, hem gayrimenkulün el değiştirmesi sırasında ödenecek alım-satım harçlarını, veraset ve intikal vergilerini azaltmakta, hem de her yıl ödenecek emlak vergisinin miktarını etkilemektedir. İdare ise mükellefin beyanı ile yetinmemekte ve inşaatın maliyetinden, semtinden, cinsinden vb. özelliklerinden hareket ederek, gayrimenkulün rayiç bedelini belirleyebilmektedir.

Gelir ve kurumlar vergilerine düşük matrah beyanından doğabilen uyumsuzluklar, mükellefin sahip olduğu bazı servet unsurları ile yaşam düzeyi arasında ilişki kurulmasından da doğabilmektedir. Bir anlamda, bazı dış göstergelere göre görüntü vergileme biçiminde olan bu uygulama, Fransa'da öteden beri başarı ile

sürdürülmektedir<sup>95</sup>. Aynı matrahtan hareketle, Türkiye’de de 1982 yılından itibaren gelir vergisi mükellefleri için “Hayat Standardı Esası” uygulanmaya başlanılmıştır<sup>96</sup>. Ancak, 4369 Sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Uyuşmazlığın doğmasına neden olan bir başka uygulamada, mükellef beyanının benzer iş kollarıyla kıyaslanmasıdır.

Fransa ve Almanya’da uygulamalarını örnek gösterebilecek olan bu matrah belirleme yönteminde, aynı dalda faaliyette bulunan mükellefler için bir kar oranı belirlenmekte ve bildirimler buna göre denetlenmektedir. Fransa’da perakende satışlarda ve elde edilen hasılda bir gizleme olup olmadığı, aynı dalda faaliyette bulunan işletmelerin gayri safi kar oranlarının araştırılması ile anlaşılmaktadır. Ayrıca, perakende emtia ticareti ile uğraşan bir işletmenin satış tutarlarının düşük bulunması durumunda inceleme elemanı, satılan emtianın maliyet bedeline uyum gördüğü bir yüzdeyi uygulamak suretiyle, gayri safi karı yeniden hesaplamaktadır. Almanya’da ise, aynı dalda faaliyette bulunan mükellefler için bir kar oranı saptanmakta ve bildirimler bu oranlara göre, satış tutarları esas alınmak suretiyle denetlenmektedir<sup>97</sup>.

## 5) VERGİNİN ÖDENMEMESİ

Tahakkuk ettirilmiş bulunan vergilerin ödenmemesi ya da vadesinde ödenmemiş olması, vergi uyuşmazlığını doğurabilen diğer bir nedendir.

Vergi idaresi, mükellef ya da sorumlunun kesinleşmiş ya da kesinleşmek üzere bulunan vergi borcu ile cezaları, tahsil edebilmek amacıyla, gerektiğinde bazı zorlayıcı yollara başvurmakta, mükellef ya da sorumlunun, böyle bir borcunun olmadığını, istenen borcun gerçeğin üzerinde olduğu veya bir borçla ilgili olarak da daha önce tebligat yapılmadığını öne sürmesiyle de uyuşmazlık başlamış olmaktadır.

<sup>95</sup> Louis TROTABAS, **Precis de Science et Technique Fiscales**, Dalloz, Paris 1960, Code General des Impôts, md. 168; Yıldız Feyzioğlu, “Fransa’da Dış Göstergelere Göre Götürü Vergileme”, **Vergi Dünyası**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı:21, Mayıs, 1993, s. 14-24.

<sup>96</sup> Şükrü Kızılot, “Hayat Standardı Esası”, **Yaklaşım Yayınları**, Sayı:18, Şubat, 1993, s. 13-26; Necati Durmuş, **Hayat Standardı Esası**, Ankara, 1983, s. 17.

<sup>97</sup> Mithat Kantarcı, “Türk Gelir Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseseleri ve Federal Almanya Vergi Hukukundaki Durumun Kısa Bir Analizi”, **M.B. Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu** (Yayımlanmamış), Sayı: XLIX-2/44-32, İstanbul, 1977, s. 73; Adil Yüceer - M. Ali Adalan, “Fransız Vergi Tatbikat Alanında Güvenlik Düzeni”, **M.B. Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu** (Yayımlanmamış), Ankara, 1965, s. 18; Turgut Aytekin, “Fransa’da Ortalama Kar Hadleri ve Gider Esasları ve Türk Gelir Vergisi Yönünden Faydalanabilecek Hususlar”, **M.B. Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu** (Yayımlanmamış), Ankara 1967, s. 21.

## 6) DİĞER NEDENLER

Vergi uyuşmazlıklarının doğumuna neden olabilen etkenler yalnızca yukarıda sayılan nedenlerden ibaret değildir. Bunların yanı sıra, vergi ve cezalarının ya da vergilendirmeye ilgili işlemlerin tebliğinden, vergi ve cezaların tahsiline ilişkin uygulamalardan ya da mükelleflerin vergi ödemeye karşı duyarsızlığından da uyuşmazlıklar doğabilmektedirler.

### III) VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA GÖREV

Özel hukukta kişilerin kendi aralarındaki ilişkileri düzenleyen kurallar mevcutken kamu hukukunda kişiler ile Devlet arasındaki ilişkileri düzenleyen kurallar bulunmaktadır. Kişiler arasındaki ilişkilerde eşitlik ilkesi cari iken, kişilerle devlet arasındaki ilişkide devletin üstünlüğü (hükümranlığı) ilkesi geçerlidir. Bu açıdan vergi hukuku kamu hukukuna dâhildir<sup>98</sup>. Çünkü vergilemede devlet ile vergi mükellefinden ibaret olan taraflar eşit konumda değildir, Devletin egemenlikten doğan zorlaması bulunmaktadır<sup>99</sup>.

Tarafların eşit durumda olduğu ilişkiler özel hukuk kısmını oluştururken, taraflardan birinin egemenlik gücü olarak üstün olduğu ilişkiler kamu hukukunu oluşturur. Dolayısıyla Devletin egemenlik gücüne dayalı vergilendirme yetkisi (vergi hukuku) kamu hukukuna dâhildir<sup>100</sup>.

Hukuk bireyler arasındaki ihtilafları veya birey ile toplum (başka bir deyişle toplumun tüzel kişilik kazanmış şekli olarak devlet ile birey) arasındaki ihtilafları çözüme kavuşturan bir bilim dalıdır. Vergi yargılama hukuku ise devletin üstün otoriter bir güç olarak salmış olduğu kamu gelirine yönelik oluşan ihtilafların çözümünü gösteren bir bilim dalıdır<sup>101</sup>.

Vergisel uyuşmazlıkların çözümü idari ve yargısal yollar olarak ikiye ayrılır. Yargılama kısmı uyuşmazlıkların çözümü yanı sıra hukuk devleti ilkesi gereği vergisel işlemlerin kanuna uygunluğunu da sağlar. Sübjektif işlemler açısından kanunilik ilkesi

---

<sup>98</sup> Karakoç, **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, s.3.

<sup>99</sup> Özhan Uluatam, **Vergi Hukuku** Cilt 1, Ankara: Adım, 1994, s.3.

<sup>100</sup> Bilici, a.g.e. s.33.

<sup>101</sup> Bayraklı, ss.43-44.

oluşturulur. Ayrıca yargılama içtihat ve yorum yaratarak vergi hukukunun gelişmesini sağlar<sup>102</sup>.

Kanunun varlığı, hukukun varlığı için gereklidir fakat yeterli değildir. Hukuk, hukukun genel ilkelerine, anayasaya, hukuka ve vicdani kanaate göre verilmiş olan kararlardan oluşmaktadır. Hukuk üç aşamadan geçerek anlam kazanır, işlev sahibi olur bunlar; düzenleme, uygulama ve yargılamadır. “Hukuk Devleti, Devletin hukuka uyduğu devletin kendini hukukla bağlı hissettiği devlettir”. Birçok vergi kanununun Anayasaya aykırılık nedeniyle iptal edilmesi ve açılan davaların büyük çoğunluğunun idare aleyhine sonuçlandığını görmekteyiz. Bu nedenlerden ötürü vergi hukukundaki düzenlemelerin hukuk devleti ilkesine uygun geliştiğini söyleyemeyiz<sup>103</sup>.

Kamu gelirleri içerisinde yer alan, VUK kapsamındaki mali yükümlülükler ile VUK kapsamı dışındaki mali yükümlülük olan gümrük vergileriyle bu sayılanlara ilişkin olarak oluşan vergi cezaları ve gecikme zamları da vergi yargısının konusunu oluşturur<sup>104</sup>. Diğer bir açıdan vergi yargısının konusunu vergi mükellefi veya ceza sorumluları ile vergi idaresi arasındaki vergi mevzuatının uygulanmasında ortaya çıkan uyumsuzluklar oluşturur<sup>105</sup>.

Vergi yargılama hukuku mali yargılama hukukunun bir kolunu oluşturur. Mali yargı devletin mali olayları olan kamu giderleri, kamu gelirleri ve bunlar arasındaki ilişkiyi konu edinen bütçeleme faaliyetlerini konu edinir. Kamu giderleri ve bütçeleme Sayıştay’ın bazı hallerde Danıştay’ın görev alanında iken, kamu gelirleri vergi yargılama hukukunun görev alanına girmektedir. Gelir hukuku ile vergi hukuku eş anlamlıdır ve vergi hukuku kavramının içine nasıl ki diğer kamu gelirleri olan resim, harç, şerefiye ve diğer yükümlükler giriyorsa vergi yargılama hukuku da vergi ve vergi dışı kamu gelirlerinden doğan ihtilafların çözümünü de konu edinir<sup>106</sup>.

Mali yargı, vergi yargısı ayrımı; maliye hukuku, vergi hukuku ayrımına dayanır. Maliye hukuku devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin faaliyetlerini düzenleyen usul ve kanunları incelerken, vergi hukuku devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin zorlamaya dayanan gelir elde etme yöntemlerini düzenleyen usul ve

---

<sup>102</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 12.Basım, Ankara: Turhan, 2004, s.185.

<sup>103</sup> Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku**, Yusuf Karakoç, “**Vergi Mevzuatı - Vergi Hukuku İlişkisi**”, İstanbul: Anıkan, 2006, ss.28–32.

<sup>104</sup> Bayraklı, ss.64–65.

<sup>105</sup> Karakoç, **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, s.14.

<sup>106</sup> Bayraklı, ss.44–45.

kanunları incelemektedir. Bu açıdan vergi hukuku (yargısı), maliye hukukunun (yargısının) bir dalını teşkil etmektedir<sup>107</sup>.

Vergi yargısının konusu olabilecek işlemler “genel işlemler” ve “birel işlemler” olarak ikiye ayrılır. Genel işlemler genel, objektif nitelikli herkesi ilgilendiren işlemlerdir. Bunlar tüzük, yönetmelik, Bakanlar Kurulu kararları, Maliye Bakanlığı tebliğleridir. Birel işlemler ise sadece bir kişiyi ilgilendiren özel, sübjektif nitelikli işlemlerdir. Bunlar ceza kesme, işyeri kapatma (işyeri kapatma cezası VUK’ dan 16.07.2004 tarihli 5228 sayılı kanunun 60. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır), vergi hatasının şikâyet ile düzeltilme talebinin reddi, uzlaşma komisyonu kararları ve geçerli bir şekilde uygulanabilecek olan diğer idari işlemler olabilir<sup>108</sup>. Yok hükmündeki işlemlere karşı açılan davalarda ise işlemin yokluğu, geçerli olmadığı belirlendikten sonra çoğunlukla dava hakkında karar vermeye gerek olmadığına karar verilir.

Görev sorunu kademelerden oluşur öncelikle uyuşmazlığın adli yargı düzeni içinde mi, idari yargı düzeni içinde mi görüleceği belirlenmeli. Sonrasında idari yargı kolu içinde uyuşmazlığın idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri veya Danıştay Daireleri’nin mi görev alanına girdiği belirlenmeli. Son olarak ta vergi mahkemesinde kurul halinde mi yoksa tek hâkim tarafından mı çözümleneceği belirlenmelidir. Bütün bunlar vergi yargısında görev kapsamı içine girmektedir<sup>109</sup>.

## A) VERGİ MAHKEMELERİ

Danıştay’ın görev alanı dışındaki tüm vergi davalarında vergi mahkemeleri yetkilidir<sup>110</sup>. Vergi mahkemelerinin görevini belirlerken idari yargı ayrımı içerisindeki idare mahkemelerinin görevini belirtmek gerekir. İdare mahkemelerinin görevi Danıştay’ın ilk derece mercii olarak baktığı davalar, vergi mahkemeleri ve AYİM görevi dışındaki konulardır<sup>111</sup>.

<sup>107</sup> Aksoy, a.g.e, s.5.

<sup>108</sup> Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı Dava Açma İtiraz-Temyiz ve Yürütmeyi Durdurma**, Ankara: Hesap Uzmanları Derneği, 1998, ss.9–11.

<sup>109</sup> Sabri Ünal, “Vergi Yargısında Görev ve Yetki” , (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1985), s.13.

<sup>110</sup> Harun Baydur, “Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998), s.56’dan M. Kamil Mutluer, **Türk Vergi Mevzuatı**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 77, s.429.

<sup>111</sup> Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku Cilt 2 İdari Yargılama Hukuku**, s.74.

Anlaşılabacağı üzere vergi mahkemeleri idari yargı kolu içerisinde yer almakla beraber daha özel bir alana hitap etmektedir. Bu nedenle görevli olduğu konular sınırlı sayı prensibi gereği kanunda (kazuistik olarak) belirtilenlerden ibarettir.

## 1) GENEL OLARAK VERGİ MAHKEMELERİNDE GÖREV KAVRAMI

Vergi uyuşmazlıklarında (vergi yargısında) genel görevli mahkeme vergi mahkemesi iken özel görevli mahkeme Danıştay dairesidir (ilk derece mahkemesi olarak). Özel düzenlemenin uygulanmasına imkân olmayan hallerde genel kural gereği görevli mahkeme; genel görevli mahkemedir (2576 sayılı kanun md.1)<sup>112</sup>. Bundan çıkan sonuç, vergisel uyuşmazlıklarda vergi mahkemeleri; adli, idari, askeri yargı ve idari yargı içinde genel görevli mahkemedir<sup>113</sup>.

Vergi mahkemeleri Adalet Bakanlığınca kurulur. İş yoğunluğuna göre aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesi kurulabilir. Bir yerde birden fazla vergi mahkemesi varsa bunlar arasındaki ilişki iş bölümü ilişkisidir (görev ilişkisi değildir) ve bu ilişkiyi Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu düzenler (2576 sayılı kanun md.2/4)<sup>114</sup>.

Vergi mahkemesinin görevi; vergiye ilişkin uyuşmazlıkların ilk derece yargı mercii olarak çözümünü gerçekleştirmektir. Vergi mahkemesinin görevleri; Genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlarla ilgili zam ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklarla, tarife uyuşmazlıklarını ve 6183 sayılı AATUHK'dan oluşan ihtilafları sonuçlandırmaktır<sup>115</sup>.

Vergi mahkemeleri kural olarak kurul halinde (bir başkan ve iki üye ile) toplanırlar oy çoğunluğu ile karar alırlar ancak kanunda belirlenen meblağın ( 2009 Yılı için 7.630 TL) altındaki tutarlar tek hakimle çözüme bağlanır (2576 sayılı kanun md.7).

Vergi cezalarının kendine has özellikleri olmakla beraber idari cezalara benzemektedir. Bu nedenle bu cezaların yargısal denetimi idari yargı tarafından gerçekleştirilmektedir. Vergi cezaları ceza hukuku anlamında ceza olarak

<sup>112</sup> Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul: Alfa, 1995, s.154.

<sup>113</sup> Aksoy, a.g.e., ss.187-188.

<sup>114</sup> Arslan ve Tanrıver, s.95.

<sup>115</sup> Taş, s.23.

değerlendirilseydi bu cezayı idare değil yargı organı verirdi ve yargısal denetimi ise adli yargı tarafından gerçekleştirilirdi<sup>116</sup>.

Genel olarak vergisel uyumsuzluk şekilleri<sup>117</sup>;

Vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf olan kişiden vergi istenmesi,

Verginin asıl borçlusu yerine başka birisinden istenmesi veya alınması,

Vergi doğumuna neden olmayan veya vergiden istisna tutulmuş konular (gelir, servet, kıymetli evrak veya işlemler) üzerinden vergi istenmesi,

İdarece veya mükelleflerce vergi döneminin hatalı gösterilmesidir.

Vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için<sup>118</sup>;

Verginin tarh edilmesi,

Cezanın kesilmesi,

Tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmesi,

Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılması ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir.

Vergi mahkemelerinin görevine iki tür uyumsuzluğun çözümü girer ilki genel bütçeye, il özel idareleri, belediyeler ve köylere ait vergi resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları ile tarife uyumsuzlukları ikincisi ise AATUHK'nun uygulanmasında çıkacak uyumsuzluklardır<sup>119</sup>.

## 2) VERGİ MAHKEMELERİNİN GÖREVLİ OLDUĞU UYUŞMAZLIKLAR

Vergi mahkemelerinin görevi 2576 sayılı kanunda (md.6) belirtilmişken, yetkisi ise İYUK'da (md.37) belirtilmiştir. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun md.6 gereği vergi mahkemelerinin görevleri;

“Vergi Mahkemeleri;

Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve

<sup>116</sup> Zihni Kartal, “İdari Vergi Cezalarına Yargı Organlarının Yaklaşımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 207 (Kasım 1998), s.125.

<sup>117</sup> Hülya Yıldız, “Türkiye’de Son Değişikliklere Göre Vergi Yargısının Değerlendirilmesi”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1987), ss.3-4.

<sup>118</sup> Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü Kanunu - Açıklama - İçtihat**, 2.Basım, Ankara: Turhan, 2001, s.834.

<sup>119</sup> Ali Kemal Balcıoğlu, **Vergi Hukuku**, Ankara: Orjin, 2005, s.66.

harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları; bu konularda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler.”

Vergi yargısının görev alanının tespitinde üç ölçüt kullanılmıştır. Bunlardan ilki biçimsel ölçüt: Genel bütçeye ait olma, ikincisi organik ölçüt: Devlete ve yerel yönetimlere ait olma, üçüncüsü maddi ölçüt: Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümlülük, zam, ceza ve tarifeye ilişkin olmasıdır<sup>120</sup>.

4001 sayılı kanunun 17.md ile İYUK’a göre alınacak vergilerle, İYUK md.37’ye eklenen (b) bendince Gümrük Kanunu’na göre alınması gereken vergilerle, VUK uyarınca şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılan davaları çözmeye de vergi mahkemeleri yetkilidir<sup>121</sup>.

Özel hukukun aksine idare hukuku tamamıyla kodifiye edilmemiş (kanunlaştırılmamış) olduğundan idari yargılama hukukunda içtihatlar oldukça önemlidir<sup>122</sup>. “Kuru hukuk kurallarına hayat veren mahkeme kararlarıdır”<sup>123</sup>. Bu açıdan vergi mahkemelerinde görev konusunun açıklığa kavuşturulması için kanuni düzenlemeler çerçevesinde dava konusu edilen uyuşmazlıklarda yargı organlarınınca verilen kararlar son derece önemlidir.

Danıştay’ın göreve ilişkin verdiği kararlar vergi mahkemelerinin görev alanının belirlenmesine katkıda bulunmuştur. Yargı kararları ışığında, vergi mahkemelerinin görev alanını örnek olaylar yardımıyla açıklamak yararlı olacaktır.

Oto yıkama istasyonlarında kullanılan su için kanal temizleme ve arıtma payı olarak KDV dâhil ücret alınmaktadır. Bu tarifenin iptalinde vergi mahkemesi görevlidir. Tarifenin iptali için idare mahkemesine dava açılmıştır. Ancak Danıştay 9. Dairesi ise 2576 sayılı Kanun md.6/a bendi uyarınca belediye tarife kararının iptaline ilişkin uyuşmazlıkta idare mahkemesinin değil vergi mahkemesinin görevli olduğunu belirtir<sup>124</sup>.

Haciz varakasının gümrük vergi ve resimleri üzerinden hesaplanan para

<sup>120</sup> Saban, a.g.e., s.364.

<sup>121</sup> Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, s.434.

<sup>122</sup> Celal Karavelioğlu, Cilt I; Değişiklik - Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, 5.Basım, Kayseri, 2001, s.33.

<sup>123</sup> Yenisey, Güneş, Yusuf Karakoç, “Vergi Mevzuatı - Vergi Hukuku İlişkisi”, s.32.

<sup>124</sup> Danıştay 9. Dairesi’nin 15.1.1991 tarih ve E.1989/5098, K.1991/50 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim:02.04.2009).

cezasına ilişkin kısmının iptali isteminde 2576 sayılı kanun md.6/b bendi uyarınca vergi mahkemesi görevlidir. Çünkü gümrük para cezası AATUHK kapsamına girer ve haciz varakası (evrakı) da AATUHK uyarınca düzenlenmiştir. Bu konudaki Danıştay kararı<sup>125</sup> görüşün doğruluğunu kanıtlamaktadır.

Elektrik iştirak payında tarife kararlarının iptali istenmesinde 2576 sayılı Kanun md.6/a bendi uyarınca vergi mahkemesi görevlidir. Yine bu konuyu destekleyici yargı kararları mevcuttur<sup>126</sup>.

Gümrük vergisi tahakkukunun silinmesi talebiyle açılan davada vergi mahkemesi görevlidir<sup>127</sup>.

Dava konusu ülkeye geçici giriş yapılan yarış otomobilinin süresinde yurt dışına çıkarılmadığı için otomobile isabet eden gümrük vergi ve resimlerin iki katı tutarında para cezası nedeniyle düzenlenen haciz belgesidir. Gümrük para cezası AATUHK kapsamında takip edilecek kamu alacağıdır. Bu nedenle de 2576 sayılı kanunun 6. maddesi uyarınca vergi mahkemesinin görev alanındadır<sup>128</sup>.

İhalenin feshedilmesi için açılan davanın icra hâkimliğince reddi üzerine İcra İflas Kanununa göre hükmedilen para cezası ile karar düzeltme harcının tahsili için AATUHK uyarınca vergi dairesince yapılan işlemin iptali isteminde vergi mahkemesi görevlidir<sup>129</sup>.

### **3) VERGİ MAHKEMELERİNİN GÖREV ALANINA GİREN ÇEŞİTLİ UYUŞMAZLIKLAR**

İYUK'da veya diğer kanunlarda açıkça belirtilmemekle birlikte, İYUK md.6 gereği, Danıştay birçok kararında vergi mahkemelerinin görev alanına ilişkin düzenlemelerde bulunmuştur. Bu kararlar içtihat oluşturmaktadır. Söz konusu Danıştay kararlarından yararlanarak, vergi mahkemelerinin görev alanına giren diğer uyuşmazlıklara ilişkin bazı örnek olaylar, aşağıdaki gibidir:

<sup>125</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin, 5.3.1996 tarih ve E.1995/4811, K.1996/769 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 02.04.2009)

<sup>126</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin, 28.6.1988 tarih ve E.1987/2082, K.1988/2577 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 02.04.2009)

<sup>127</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 14.1.1997 tarih ve E.1996/4102, K.1997/40 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 02.04.2009)

<sup>128</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 5.3.1996, E.1995/4811, K.1996/769 sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 05.04.2009)

<sup>129</sup> (Danıştay 9. Dairesi'nin 12.10.1995 tarih ve E.1994/6306, K.1995/2517 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 05.04.2009)

- İthalde alınan istihsal (üretim, meydana getirme) vergisi nedeniyle muafiyet hususunda çıkan uyuşmazlıklarda vergi mahkemeleri görevlidir<sup>130</sup>.
- Gümrük vergi ve resimlerine ait teminatın gelir kaydedilip kaydedilmeyeceğine dair işlemin iptali talebinde vergi mahkemeleri görevlidir<sup>131</sup>.
- Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda uzlaşma komisyonunca yapılan bildirim iptali isteminde vergi mahkemeleri görevlidir<sup>132</sup>.
- Haciz işleminin iptali istemiyle açılan davalarda vergi mahkemeleri görevlidir<sup>133</sup>.
- Atık madde toplama ücreti ve belediye meclisi tarife kararına karşı açılan davalarda vergi mahkemeleri görevlidir<sup>134</sup>.

Yukarıda, Danıştay kararlarında yola çıkarak, vergi mahkemelerinin görevli olduğu bazı örnek olaylara değinilmiştir. Burada tüm yargı kararlarını ele alarak bütün vergi uyuşmazlık çeşitlerine ilişkin bilgi vermek mümkün değildir. Bazı örnek olaylara değinilerek, çeşitli uyuşmazlıklarda vergi mahkemelerinin görevli olduğu anlatılmaya çalışılmaktadır.

2576 sayılı kanuna göre sayılan konulardaki vergi mahkemelerinin görevi bireysel işlem ve eylemlere karşı iptal ve tam yargı davası iken, genel işlemlere karşı ise Danıştay kanunu md.24 gereği Danıştay ilgili dairesi ilk derece mahkemesi olarak görevlidir.

İdari yargıda açılan davalar iptal ve tam yargı davaları olarak ikili bir sınıflamaya tabi tutulurken, vergi davası doktrindeki ağırlıklı görüşe göre tam yargı davasıdır. Vergi davasının iptal davası olduğu görüşü de az değildir<sup>135</sup>. Doktrindeki diğer görüşe göre vergi davaları bağımsız 3. bir kategori oluşturur. Problemin aşılabilmesi için vergi davası isimli yeni bir dava türünün olması gerekliliğini savunan görüşler de vardır<sup>136</sup>.

<sup>130</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 7.5.1984 tarih ve E.1984/184, K.1984/1092 sayılı kararı, Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, (Basım Yeri Yazmıyor): Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, ss.29-33.

<sup>131</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 26.11.1985, tarih ve E.1985/1785, K.1985/2828 sayılı kararı, Şükrü Kızılot **Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulamasıyla İlgili Muktezalar v Danıştay Kararları**, Vergi Yayınları, Ankara, 1983, s.254.

<sup>132</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 16.10.1986, E.1986/5182, K.1986/3057 sayılı kararı, Kızılot a.g.e. s.178.

<sup>133</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 25.10.1990, E.1990/5302, K.1990/3335 sayılı kararı, Kızılot a.g.e. s.180.

<sup>134</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 4.10.1992, E.1992/967, K.1992/2157 sayılı kararı, Kızılot a.g.e. s.178.

<sup>135</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss.190-191.

<sup>136</sup> Yenisey, Güneş, Tayfun Aktaş, "İdari Yargılama Usulü Yasası'nda Olası Değişiklikler", s.169.

DVDD tarafından vergi uyuşmazlıklarının hukuksal niteliğine ilişkin net bir belirleme yapılmamıştır. Fakat ağırlıklı uygulama tam yargı davası niteliğinde olduğudur<sup>137</sup>.

## **B) DANIŞTAY**

DN. K. md.23'te Danıştay'ın idari ve yargısal olarak görevleri genel olarak belirtilmektedir. Danıştay yargısal görevinde; idari yargıda temyiz mercii olarak görev yaparken bazı durumlarda (DN. K. md.24'te sayılı hallerde) ilk derece mahkemesi olarak yargı fonksiyonunu yerine getirmektedir. Ayrıca idarenin (yürütmenin) danışma ve inceleme organı olarak da görev yapmaktadır.

### **1) GENEL OLARAK DANIŞTAY'DA GÖREV KAVRAMI**

Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. Danıştay;

- İlk derece mahkemesi olarak DN. K. md.24'te sayılı konularda karar verir,
- Temyiz mercii olarak idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri ve Danıştay dairesi kararlarını inceler, (DN. K. md.25),
- İdari yargı yerlerindeki görev ve yetki uyuşmazlıklarını karara bağlar (DN. K. md.27),
- İçtihadı birleştirme kararları verir (DN. K. md.39),
- Danıştay dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda yürütmeyi durdurma kararlarına karşı itirazı inceler (İYUK md.27/6),
- Mercii tayini ve bağlantılı davalar hakkında karar verir (İYUK md.38,44).
- Başbakanlık veya Bakanlar Kurulu'nca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüşünü bildirir (DN. K. Md.23-c)
- Tüzük tasarılarını inceler; kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında görüşünü bildirir (DN. K. md. 23-d).
- Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüşünü

---

<sup>137</sup> Mustafa Bahtiyar, "Vergi Uyuşmazlıklarının Hukuki Niteliği", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 137, Mayıs 2004, s.222

bildirir (DN. K. md. 23-e).

Ayrıca özel kanunlarla da Danıştay ilk derece mahkemesi olarak görevli kılınmıştır. Bunlar Rekabet Kurulu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu kararlarına karşı açılacak davalardır<sup>138</sup>.

Danıştay, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu tarafından içtihadı birleştirme kararlarıyla hukuki birliği temin etmektedir<sup>139</sup>. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, İçtihatların birleştirilmesinin yanı sıra değiştirilmesine de karar verebilir (DN. K. md.39). İçtihadı birleştirme kararlarının hukuki birliği temin amacı güttüğü açıktır. Ayrıca içtihat birliğiyle beraber aynı zamanda aynı konuda farklı karar çıkması engelleneceğinden dolayı somut olayda da hakkaniyet de temin edilmiş olacaktır. Vergi davaları gibi her zaman çeşitlilik gösteren ve kıyas yasağı olan bir alanda, içtihadı birleştirme kurulu kararları önem arz etmektedir.

## 2) DANIŞTAY'IN GÖREVLİ OLDUĞU VERGİSEL UYUŞMAZLIKLAR

Danıştay; DN. K. md.24'te sayılı hallerde ilk derece mercii olarak görev yapmaktadır. Bir davanın ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülebilmesinin koşulu; idari işlemin düzenleyici nitelikte olması yani bağlayıcı, soyut hukuk kuralı şeklinde, normatif nitelikli olmasıdır.

Danıştay'ın vergisel uyuşmazlıklara ilişkin görevi, vergi mahkemelerince kurul halinde verilen kararlara karşı temyiz mercii olmasıdır. Temyiz mercii olarak Danıştay'ın iki önemli işlevi vardır. Birincisi hukuka uygunluğu sağlamak, ikincisi hukuki birliği temindir<sup>140</sup>.

Danıştay 13 daireden oluşur; 3-4-7-9 numaralı daireler vergi ile ilgili uyuşmazlıklara bakmaktadır. Bunun dışındaki 8 daire idari uyuşmazlıklara biri ise idari konulara bakmakta ve yürütme organına danışmanlık etmektedir.

---

<sup>138</sup> Odyakmaz, Kaymak, Ercan, **İdari Yargı**, s.196'dan Zehra Odyakmaz, "Mahalli İdarelerin Seçilmiş Organlarının Organlık Sıfatlarını Yargı Yoluyla Kaybetmelerine Genel Bir Bakış ve Belediye Başkanı Hakkında Belediye Meclisince Yetersizlik Kararı Verilmesi Sonucu Organlık Sıfatını Kaybetmesi Durumunun Yargı Yolu ile İncelenmesi" **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1 (Haziran 1997), ss.1-20.

<sup>139</sup> Adnan Tezel, **Vergi Muhakemesi Hukuku**, İstanbul: Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:373/606, 1982, s.50.

<sup>140</sup> Nomer, a.g.e s.194.

Üçüncü daire; vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayinine; vergi, resim ve harçlarla ilgili olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işlere ilişkin dava ve işleri çözümler.

Dördüncü daire; Gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin davaları çözümler.

Yedinci daire; Gümrük ve gider vergileri ile ithale ilişkin vergilere, işletme vergisine, motorlu taşıtlar ve taşıt alım vergilerine, veraset ve intikal vergilerine, damga vergisine ve dış seyahat harcamaları vergilerine, ilişkin davaları çözümler.

Dokuzuncu daire; Emlak vergisine ve emlak alım vergisine, gayrimenkul kıymet artışı vergisine, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, harçlar kanununa ilişkin davaları çözümler.

Danıştay Başkanlık Kurulu, iş yoğunluğu durumunda zorunluluk halinde, vergi dairelerinin birini idari dava dairesi olarak veya idari dava dairelerinin birini vergi dava dairesi olarak görevlendirebilir (DN. K. m.26/2).

Danıştay ilk derece mahkemesi kararını onayabilir; bu halde ilk derece mahkemesi kararı kesinleşir. Danıştay ilk derece mahkemesi kararını bozabilir; bu halde tekrar görüşülmek üzere karar ilk derece mahkemesine gönderilir. Vergi mahkemesi bozmaya uyabilir veya kararının hukuka uygun olduğunu düşünüyorsa bozma kararına karşı direnebilir. Direnme kararının temyizi halinde VDDK tarafından inceleme yapılır. VDDK tarafından incelenmesi için taraflardan birinin direnmeyi tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde temyiz etmesi gerekir. Bu durumda VDDK'nın direnme sonucu vereceği onama veya bozma kararı kesindir<sup>141</sup>. Danıştay'ın vergi mahkemesi kararını bozarak esastan karar vermemesi, vergi mahkemelerinde iş yükünü arttırmaktadır. Kararı bozulan vergi mahkemesi, Danıştay'dan geri gelen dava dosyasını tekrar incelemek ve esas hakkında karar vermek durumundadır. Halbuki, Danıştay bozduğu kararları esastan incelerse, vergi dava dosyası vergi mahkemelerine geri dönmez ve vergi mahkemelerinde iş yükü hafiflemiş olur.

---

<sup>141</sup> Bilici, ss.135–136.

## C) BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ

BİM, Danıştay'ın aksine sadece üst derece yargı merciidir. İlk derece mahkemesi olarak görev yapmaz bu açıdan Danıştay'a göre görevi daha sınırlıdır.

### 1) GENEL OLARAK BÖLGE İDARE MAHKEMELERİNDE GÖREV KAVRAMI

BİM, Adalet Bakanlığınca kurulur, yargı çevreleri de aynı bakanlıkça belirlenir (2576 sayılı kanun md.2/1). İş yoğunluğuna göre aynı yargı çevresi içinde birden çok BİM kurulabilir. Bu takdirde bunlar arasındaki ilişki görev değil iş bölümü ilişkisidir ve bu ilişki Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nca düzenlenir (2576 sayılı kanun md.2/4)<sup>142</sup>.

### 2) BÖLGE İDARE MAHKEMELERİNİN GÖREVLİ OLDUĞU VERGİSEL UYUŞMAZLIKLAR

BİM'nin görevli olduğu uyuşmazlıklar<sup>143</sup>.

- Vergi mahkemesi tarafından verilen tek hakimli kararların (burada parasal sınır ele alınır) ve İYUK md.45 gereği kurul halinde verilecek kararların (213 sayılı VUK uyarınca verilen işyeri kapatma cezalarında) itiraz mercii\* olarak bir üst dereceli yüksek mahkemedir (2576 sayılı kanun md.8),
- Aynı BİM'nin yargı çevresindeki idare ve/veya vergi mahkemelerinin arasındaki görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözer,
- İdare ve vergi mahkemelerinin verdiği yürütmeyi durdurma kararlarının itiraz merciidir (İYUK md.27/6),
- Aynı BİM yargı çevresi içindeki mercii tayini ve bağlantı iddialarını karara bağlar (İYUK md.38,44),
- Yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemelerinde reddedilen başkan ve üye birden çok ise BİM'ce incelenir red istemi (İYUK md.57/3), (Bu

<sup>142</sup> Arslan, Tanrıver, s.96.

<sup>143</sup> Odyakmaz, Kaymak, Ercan, **Anayasa Hukuku: İdare Hukuku-İdari Yargı**, ss. 463-464.

durum aynı zamanda BİM'nin uyuşmazlık çözümünde ilk derece yargı mercii olamayacağı kuralının bir istisnasıdır. Çünkü red istemi kabul edildiğinde davanın esası hakkında karar verecek olan mercii red istemini inceleyen mercii olacaktır. Bu durumda BİM usulü ilk derece mahkemesi sıfatını taşımaktadır. Benzer bir durum red istemini inceleyerek kabul eden Danıştay içinde, doğrudan görev alanına girmeyen işlerde ilk derece yargı mercii olmasında da söz konusudur<sup>144</sup>. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak öngörülmediği uyuşmazlıklarda ilk derece yargı mercii olmasının diğer bir durumu bağlantılı davalarda bağlantı isteminin Danıştay dairesince kabul edilerek Danıştay dairesi tarafından davanın görülmesidir).

Görev ve yetki uyuşmazlığında BİM'nin kararının kesin olması, asıl davada bu yan uyuşmazlığın sonradan tek başına temyiz konusu yapılamayacağı anlamına gelir<sup>145</sup>. Mahkeme kararlarında da belirtildiği gibi BİM'ce verilen bu kararın kesinliğinden kasıt ilk derece yargılamasında başlangıçta görevsizliği veya yetkisizliği önlemeye yöneliktir. Yoksa İYUK md.49/1-a uyarınca ilk sırada temyizde inceleme konusu içinde yer alan görev ve yetki dışında işe bakılması karar bozma sebebini ortadan kaldırmaya yönelik değildir.

İYUK md.45/1-e bendi uyarınca vergiye ilişkin olarak; “213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca verilen işyeri kapatma cezalarından,”(VUK mük. md.354'te yer alan işyeri kapatma cezası 16.7.2004 tarihli 5228/60. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır) doğan uyuşmazlıklara ilişkin verilen nihai kararlara karşı BİM'ne itiraz yoluna gidilebilir. İtiraz süresi kararın tebliği tarihinden itibaren 30 gündür, BİM kararları kesindir. İdari işlemlerin icra ilik özelliği (hukuka uygun kabul edildiğinden yürütülmesinin mecburi kabul edilmesi) gereği dava konusu olması idari işlemin yürütülmesini durdurmaz. Ancak dava esnasında yürütmenin durdurulması talebi ile bu özelliğin doğuracağı sakıncalar bertaraf edilebilir. Yürütmeyi durdurma iki şekilde olabilmekte ilki İYUK md.27 gereği açılan dava sonuçlanmadan istenirken, ikincisi ise İYUK md.52 gereği açılmış dava sonuçlanmış fakat henüz temyiz incelemesinden geçmediği için kesinleşmemişken istenmesidir.

Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler (İYUK

<sup>144</sup> Odyakmaz, Kaymak, Ercan, **İdari Yargı**, s.42

<sup>145</sup> Özbalcı, ss.37-38

md. 27/2).

BİM'ne itiraz başvurusu vergi mahkemesi kararının yürütülmesini durdurmaz. Ancak talep ve teminat ile BİM yürütmeyi durdurmaya karar verebilir<sup>146</sup>. Burada karar verebilir dendiği için talep yanı sıra istenen teminat tam olarak sağlansa dahi BİM yürütmeyi durdurma kararını vermek zorunda değildir. BİM takdir hakkını da kullanabilir.

İYUK md.52/1 ise vergi mahkemesi veya Danıştay'ca verilen nihai kararın kesinleşmeden (temyiz merciine havalesinde, temyiz incelemesi tamamlanmadan) teminat karşılığında yürütmenin durdurulması istenebilir (burada söz konusu olan İYUK md.27'deki idari işlemin yürütülmesinin değil mahkemece verilen kararın infazının durdurulmasıdır. İYUK md. 27 gereği verilen durdurma kararına itiraz mümkün iken İYUK md.52'deki mahkeme kararının yürütülmesini durdurma istemi hakkındaki karara itiraz edilemez)<sup>147</sup>. Eğer dava reddedilmişse İYUK md. 52/1 gereği yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi İYUK md.27 gereğince “telafisi güç veya imkansız zarar ile açıkça hukuka aykırılık” olmasına bağlıdır. Bu halde buna karar verecek olan mercii ise temyizen incelemeye yetkili Danıştay dairesi veya Danıştay dava dairesinin verdiği kararlara VDDK veya tek hakimle veya İYUK md.45'te sayılan hallere ilişkinse itirazı incelemeye yetkili BİM olacaktır.

Dava açılması dava konusu işlemin yürütülmesini durdurmaz. Vergi uyuşmazlıklarında ise dava açılması tarh edilmiş vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunlarla ilgili zam ve cezaların dava edilen kısmı için tahsil sürecini durdurur<sup>148</sup>. Nedeni ise verginin tahsil edilebilir hale gelmesi için tarh işleminin kesinleşmesinin (tahakkukunun) gerçekleşmesi şartına bağlanmasıdır (tarh işleminin kesinleşmesi ise beyana dayanan tarhta tahakkuk fişinin düzenlenmesine (VUK md.378/2), idarece yapılan tarhiyatta ise mükellefe ilgili ihbarnamenin tebliği ve kanunda belirtilmiş sürenin mükellefçe itiraz olunmadan geçirilmesi veya mükellefçe yapılan itirazın mahkeme kararı ile reddedilmesiyle tahakkuk işlemi kesinleşir). İdare hukukunda idarenin aldığı kararlar ve idari işlemler kesin ve icrai nitelikte iken vergi hukukunda idarece yapılan tarh işleminde bu durum söz konusu olmaz ve tarh işlemi ile

---

<sup>146</sup> Tezel, s. 39.

<sup>147</sup> Odyakmaz, Kaymak, Ercan, **İdari Yargı**, s.285.

<sup>148</sup> Yusuf Karakoç, “İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 168, Ağustos 1995, s.145.

vergi tahsil edilebilir hale gelmez<sup>149</sup>. Tahsil süreci durdurulan bu vergiler için açılan davada haksız çıkan mükellefler 2791 sayılı kanunun 3.maddesiyle değiştirilen 213 sayılı VUK md.112-3'e göre dava açma süresinin son gününü takip eden aybaşından itibaren AATUK'na göre tespit edilen tecil faizi oranındaki faizi kararın tebliğinden itibaren 60 gün içinde ödemelidir<sup>150</sup>. Gecikme faizinin kabulü kötü niyetli kişilerin sadece tahsilatı durdurmak amacıyla dava yoluna gitmelerini caydırıcı niteliktedir<sup>151</sup>.

Vergisel uyuşmazlıklarda dava açılmasının tahsil sürecini durduracağı kuralının istisnası olduğu hallerde yürütmenin durdurulması istenmelidir. Vergisel uyuşmazlıklarda dava açılmasının tahsil sürecini durduracağı kuralının istisnaları;

Dosyanın işlemde kaldırılması; davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması dolayısıyla dava dosyası işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarının tahsil işlemleri devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılmış dosyanın yeniden işleme konulmasında tahsil işlemleri durmaz,

İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere açılan davalar; ihtirazi kayıtla(\*) verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı açılan davalarda davanın açılmış olması tahsil işlemlerini durdurmaz (İYUK md.27/3),

Tahsil aşamasındaki alacaklardan doğan uyuşmazlıklara açılan davalar; AATUHK uyarınca yapılan tahsil işlemlerine karşı dava açılması yürütmeyi durdurmaz (AATUHK md.58/3)<sup>152</sup>. Vergi mahkemelerinde açılan davanın yürütmeyi durdurması sadece ilk derece yargılamasında söz konusudur, ilk derece mahkemesi idare lehine karar vermişse bu takdirde yürütmeyi durdurma temyiz aşamasını kapsamaz, temyiz aşamasında da yürütmenin durdurulması için temyiz aşamasında da (İYUK md.52/1 gereği) yürütmeyi durdurma kararı istenerek yürütmenin durdurulması kararının verilmesi gerekir (İYUK md.48/5)<sup>153</sup>. Olması gereken ise davanın açılmasıyla yürütmenin kendiliğinden durmasıdır, acil ve önemli bir konu ise idari hâkim

<sup>149</sup> Fatoş Kılıç, Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998), ss.34–35.

<sup>150</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 26.11.1987 tarih ve E.1986/2538, K.1987/3446 sayılı kararı, Zehredin Aslan, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması", (Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1993), ss.82–83.

<sup>151</sup> Bayraklı, a.g.e. s.114.

<sup>152</sup> Oktar, a.g.e. ss.210–211.

<sup>153</sup> Gözübüyük ve Dinçer, a.g.e. s.683.

yürütmenin devamına karar vermelidir<sup>154</sup>.

#### **D) VERGİ DAVALARININ GÖREV YÖNÜNDEN İNCELENMESİ**

Görev, davanın her aşamasında ileri sürülebileceği gibi; mahkeme tarafından da kendiliğinden dikkate alınabilir. Bir davaya bakmakta olan mahkeme, görevsizlik kararı vermediği sürece o davaya bakmanın kendi görevi içinde olduğunu kabul etmiş sayılır. Nitekim dava dilekçeleri üzerinde yapılacak olan ilk incelemede, görev ve yetki ilk incelenecek konuların başında gelir. Bu aşamada mahkemenin açıkça görevlilik kararı vermesi gerekmez. Buna karşılık, görevsizlik itirazında bulunulmuş ise, bu itiraz üzerine mahkemenin açıkça görev konusunu karara bağlaması gerekir. Mahkeme, görevli olduğu kanaatinde ise, görevsizlik itirazını reddeder. Görevsiz olduğu sonucuna varırsa görevsizlik kararı verir<sup>155</sup>.

Vergi yargı organları iki tür görevsizlik kararı verebilir. Vergi yargı organı davayı idari/vergi yargısı içinde görmez ise, davanın görev yönünden reddine karar verir. Buna karşın, davayı idari/vergi yargısının görev alanı içinde görmekle birlikte, kendi görev alanı dışında görürse, görevsizlik kararı vererek, dosyayı görevli idari/vergi yargı organına gönderir (İYUK md. 43/1). Dosyanın görevli idari/vergi yargısı organına gönderilmesi için davacının bir talepte bulunmasına gerek yoktur. İdare veya vergi mahkemesi idari yargının görev alanına giren bir davada görevsizlik veya yetkisizlik nedeniyle davanın reddine karar verirse, dosyayı görevli veya yetkili idare veya vergi mahkemesine gönderir. Davanın kendisine gönderildiği yargı yerinde görülmesi için, davacının tekrar dava açması ya da davayı yeni yargı yerinde sürdürmek istediğine dair bir dilekçe vermesi şart değildir. Dava dosyasının gönderildiği mahkeme, davacının bir girişimde bulunmasını beklemeksizin davayı yürütür<sup>156</sup>.

Görevsizlik kararında, görevli olduğu belirtilen mahkeme, ilk görevsizlik kararı vermiş olan mahkemenin kararı ile bağlı değildir. Bu mahkeme de kendisini görevli görmüyorsa, görevsizlik kararı vererek görev uyuşmazlığının giderilmesi için, dosyayı işin niteliğine göre, ya Danıştay'a ya da Bölge İdare Mahkemesine gönderir

---

<sup>154</sup> Yenisey, Güneş, a.g.e., s.170.

<sup>155</sup> Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s.157.

<sup>156</sup> Yenice, Esin a.g.e, s.705, Kaneti, a.g.e, s.294.

(İYUK md. 43/1). Buna karşın, görev konusunda, ilk derece mahkemesi olarak, Danıştay'ın görevsizlik kararı vererek, dosyayı vergi mahkemesine göndermesi durumunda, vergi mahkemesi, Danıştay'ın verdiği görevsizlik kararına uymak zorundadır<sup>157</sup>.

## **E) GÖREV UYUŞMAZLIKLARININ GİDERİLMESİ**

Vergi yargısında görev uyuşmazlığı, Danıştay dava daireleri arasında olabileceği gibi, Danıştay ile vergi mahkemeleri arasında da ya da idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasında da çıkabilir. Olumlu görev uyuşmazlığı, yani her iki mahkemenin aynı davada görevlilik kararı vermesi uygulamada pek rastlanılan bir durum değildir. Çünkü çoğu kez, karşı taraf derdestlik(\*) itirazında bulunarak açılan ikinci davayı reddettirme imkânına sahiptir. Bu nedenle uygulamada daha çok olumsuz görev uyuşmazlığına rastlanmaktadır.

### **1) DANIŞTAY DAVA DAİRELERİ ARASINDAKİ GÖREV UYUŞMAZLIKLARI**

Danıştay'ın dava dairelerinin görevleri Danıştay Kanununda belirtilmiştir. Buna karşın, uygulamada daireler arasında görev yönünden uyuşmazlık çıkabilmektedir. Esasen bir davanın hangi dairenin görevi içine girdiği, Danıştay Genel Sekreteri'nin denetimi altındaki bir büro tarafından belirlenir. Böyle olmasına karşın, bir daire kendisine gönderilen davayı görevi içinde görmeyerek dosyanın görevli daireye gönderilmesine karar verebilir. Dosyanın gönderildiği daire de kendisini görevsiz sayarak, dosyayı kendisine gönderen daireyi görevli görebilir. Danıştay Kanunu, böylece iki daire arasında çıkan görev uyuşmazlığını karara bağlama yetkisini Danıştay Başkanlık Kuruluna vermiştir (DN. K. md. 52/1 -d-bendi).

---

<sup>157</sup> Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s.157.

(\*)Bir davanın görülmekte olması ve o dava görülürken aynı taraflar arasında, aynı konu hakkında, aynı olaylara dayanılarak ikinci bir dava açılmaması kuralıdır.

## 2) İDARE VE VERGİ MAHKEMELERİ ARASINDAKİ GÖREV UYUŞMAZLIKLARI

Görev uyuşmazlığı idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri ya da vergi mahkemeleri veya idare mahkemeleri arasında olabilir. Vergi mahkemeleri yahut idare mahkemeleri arasında görev uyuşmazlığı ancak belli şartlarda ve sınırlı olarak ortaya çıkabilir. Şöyle ki; yetki çevresi aynı olan birden çok idare veya vergi mahkemesinin bulunması ve görev bakımından aralarında bir ayırım yapılmış olması durumunda görev uyuşmazlığı söz konusu olabilir. Görev uyuşmazlığı normal olarak idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasında olur<sup>158</sup>.

Mahkeme görevsizlik kararı vermesi üzerine davayı görevli saydığı mahkemeye gönderir. Görevsizlik nedeniyle dosyanın gönderildiği mahkeme de kendisini görevsiz saydığı takdirde görev uyuşmazlığı doğmuş olur. Bu uyuşmazlık şu şekilde giderilebilir<sup>159</sup>:

Görevsizlik kararları veren mahkemeler, aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresi içindeyse, görev uyuşmazlığı bölge idare mahkemesince kesin olarak giderilir ve görevli mahkeme belirtilir.

Görevsizlik kararı veren mahkemeler, ayrı bölge idare mahkemelerinin yargı çevresi içindeyse, görev uyuşmazlığı Danıştay tarafından kesin olarak giderilir ve görevli mahkeme belirtilir (İYUK md. 43). Bu tür görev uyuşmazlıklarında görev uyuşmazlığı iki vergi mahkemesi arasında çıkmış ise, Danıştay 3. Dava Dairesi'nce (Danıştay Kanunu md.27), iki idare mahkemesi arasında çıkmış ise, Danıştay 10. Dava Dairesi'nce çözümlenir. Buna karşın ayrı yargı çevrelerinde bulunan idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev uyuşmazlığı Danıştay Başkanlık Kurulunca giderilir (DN. K. md 52/1-e).

## 3) DANIŞTAY İLE VERGİ MAHKEMELERİ ARASINDAKİ GÖREV UYUŞMAZLIKLARI

Vergi mahkemesi, davanın Danıştay'ın görevi içinde olduğunu düşünüyorsa, görevsizlik kararı vererek dosyayı Danıştay'a gönderir. Danıştay, kendi görevli

<sup>158</sup> Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, s. 409.

<sup>159</sup> Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, ss.158-159.

görürse davayı karara bağlar. Ancak vergi mahkemesini görevli sayarsa, dosyayı aynı vergi mahkemesine geri gönderir. Danıştay'ın görev konusunda verdiği karar kesindir (İYUK md.43). Vergi mahkemesi bu karara uymak zorundadır. Görev konusunda, vergi mahkemesi, Danıştay'ın görevle ilgili verdiği karara karşı direnme yoluna gidemez<sup>160</sup>.

#### **IV) VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YETKİ**

Görev ve yetki Anayasal bir ilke olan “tabii hakim” ilkesi ile yakından bağlantılıdır. Tarafın uyuşmazlık öncesi tabi olacağı mahkeme ve hakimi önceden bilmesi, belirlenmiş olması Anayasal bir haktır. Görev hangi ilk derece mahkemesinin uyuşmazlıkta görevli olduğuna ilişkinen, yetki görevli görülen mahkemelerden hangi yerdeki mahkemede davanın görüleceğine ilişkindir.

Genel nitelikteki düzenleyici işlemlere (genel işlemlere) karşı Danıştay'ın yetki alanı tüm ülkedir. Danıştay'da davanın hangi daire tarafından görüleceği yetki dışında iş bölümü ilişkisidir. Danıştay daireleri arasındaki davaların görülmesine ilişkin görevleri DN. K.'da gösterilmekle birlikte aynı kanun 52.maddesi gereği daireler arasındaki iş dağılımı ile ilgili konularda Danıştay Başkanlık Kurulu yetkili kılınmıştır. İlgili kurul iş durumuna göre dairelerin görevlerinde değişiklik yapabilme yetkisine sahiptir<sup>161</sup>.

Yetki görevli mahkemelerden hangi yerde bulunan mahkemede davanın görüleceğidir. Vergi yargısında vergi mahkemeleri arasında yetki durumu ve problemi olabilir<sup>162</sup>.

Vergi yargılamasında yetkili vergi mahkemesi idari işlemi yapan vergi dairesinin yargı çevresi içinde bulunduğu vergi mahkemesidir<sup>163</sup>.

#### **A) YETKİLİ YARGI MERCİİ**

Vergisel ihtilaflarda yetkili mahkeme, İYUK md.37 gereği genel olarak belirtilmiştir;

“Bu Kanuna göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme:

<sup>160</sup> Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, s. 410.

<sup>161</sup> Kızılot, a.g.e, s.319.

<sup>162</sup> Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s.153.

<sup>163</sup> Bayraklı, a.g.e. s.93.

- Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,
- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.”

Çeşitli vergisel uyuşmazlıklarda yetkili yargı yerinin belirlenmesine ilişkin örneklerle konuyu aktarmak yerinde olacaktır. Verilen örnekler, Danıştay kararları ile desteklenmektedir:

Vergisel bir uyuşmazlık sonucunda uzlaşma komisyonunun belirlediği günde toplantıya gelmeyen mükellef, ikinci bir toplantı yapılmasını istemektedir. Bu isteği reddedilen mükellef dava açmak istemektedir. Mükellef adına salınan vergi ve cezalarla doğrudan ilişkili olduğundan, uzlaşma komisyonunun ikinci toplantı isteğinin reddine ilişkin açılacak olan dava vergi ile ilgilidir. Bu nedenle söz konusu davada yetkili mahkeme, verginin tarhıyla görevli vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir<sup>164</sup>.

Haciz işleminin iptali talebiyle açılan davada, tahsili amaçlanan kamu alacağına ilişkin ödeme emrini düzenleyen vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemesi yetkilidir<sup>165</sup>.

Taşınmaza uygulanan haciz işleminin iptali talebiyle açılan davada haciz kararını alan vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemesi yetkilidir<sup>166</sup>.

“Ödeme emrine karşı açılacak davanın ödeme emrini düzenleyen vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemesinde açılması gerekir”<sup>167</sup>.

<sup>164</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 30.4.1985 tarih ve E.1985/1709, K.1985/1262 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 18.12.2008)

<sup>165</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 31.1.1986 tarih ve E.1986/36, K.1986/310 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 18.12.2008)

<sup>166</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 9.6.1994 tarih ve E.1994/2543, K.1994/1943 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 20.12.2008)

<sup>167</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 1.7.1997 tarih ve E.1996/2382, K.1997/2794 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 20.12.2008)

Vergi mahkemelerinin görevine girmeyen vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme idare mahkemelerinin yetkisini belirleyen genel yetki kuralı İYUK md.32 gereği idari sözleşmeyi veya işlemi yapan idari merciin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir<sup>168</sup>.

İdari yargıda yetki problemi idare veya vergi mahkemeleri içinde çıkar. Yetki sorunu olması için aynı mahkemeden birden fazla olması gerekir. Bu nedenle Danıştay'da yetki uyuşmazlığı sorunu ortaya çıkmaz. İdari yargıda yetki kamu düzenindedir, taraflarca aksine anlaşma yapılamayacağı gibi mahkemece de resen dikkate alınır. Yetkisiz mahkemece davanın karara bağlanmış olması temyiz merciinde bozma sebebidir (İYUK 49/1-a). Yetki idari yargıda taraflarca temyiz aşamasında dahi ileri sürülebilir<sup>169</sup>.

## **B) YETKİ UYUŞMAZLIKLARININ VERGİ MAHKEMELERİNDE ÇÖZÜMÜ**

İlk derece mahkemesinde dava açıldığında mahkeme iki türlü davranabilir. İlki kendisini yetkili görmesidir bu takdirde yetkisizlik itirazını usule ilişkin bir ara karar ile reddeder bu takdirde ilgili ara karara karşı ancak esasa ilişkin nihai karar olan hükümlerle birlikte temyizde itiraz edilebilir. İkincisi ise mahkeme kendisini yetkisiz kabul eder bu takdirde de yetkili gördüğü idari yargı merciine dava dosyasını gönderir, bu usule ilişkin nihai bir karar olduğu için bağımsız olarak (tek başına) temyizi kabildir<sup>170</sup>. Yetkisiz mahkemede dava açılması halinde dava yetkisiz olduğu gerekçesiyle reddedilir. İdari yargı içerisinde yer alan özel bir alan olan vergi yargısında da idare mahkemelerinde olduğu gibi bu takdirde dosya yetkili mahkemeye gönderilir. Dosyanın gönderildiği mahkemede kendisini yetkisiz görür ise bunlar aynı BİM yargı çevresinde ise BİM, farklı BİM yargı çevresinde ise yetki uyuşmazlığı Danıştay tarafından çözülür (İYUK md.43)<sup>171</sup>.

---

<sup>168</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e, s.805.

<sup>169</sup> Gözübüyük, Tan, a.g.e, s.806.

<sup>170</sup> Kızılot, a.g.e, s.320.

<sup>171</sup> Taş, a.g.e, s.30.

## C) DANIŞTAY VE BÖLGE İDARE MAHKEMESİ TARAFINDAN YETKİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜ

Yetki uyuşmazlığı ikiye ayrılır; her iki idari yargı merciinin idare veya vergi mahkemesinin kendisini yetkisiz gördüğü olumsuz yetki uyuşmazlığı ile her iki idari yargı merciinin de kendisini yetkili gördüğü olumlu yetki uyuşmazlığı olarak.

Olumsuz yetki uyuşmazlığı idari yargıda vergi mahkemeleri veya idare mahkemeleri arasında çıkar (aynı mahkemeden birden çok olduğundan). Yetkisizlik kararı veren idare veya vergi mahkemesi görevli idari yargı merciine idare veya vergi mahkemesine dava dosyasını gönderir. Bu mahkemede kendisini yetkisiz görürse yetki uyuşmazlığı aynı BİM yargı çevresindeki mahkemeler arasında ise BİM’ce, farklı BİM yargı çevresinde ise idare mahkemelerini Danıştay 10. Dairesi (DN. K. md.34/son cümle), vergi mahkemelerini Danıştay 3. Dairesi karara bağlar (DN. K. md.27/a), bu kararlar kesindir. Kendisine gönderilen mahkeme davaya bakmak zorundadır, bu mahkemece tekrardan yetkisizlik iddiası ileri sürülemez. Farklı BİM yargı çevresinde bulunan biri idare diğerı vergi mahkemesi olmak üzere iki mahkeme arası yetki uyuşmazlığı çıkma ihtimalinde Danıştay’ın hangi dairesinin bu uyuşmazlığı çözeceği ihtimaline deđinilmemiŐtir çünkü bu iki mahkeme arasındaki ayırım yetki değil görevdir ve aralarında yetki uyuşmazlığının çıkması söz konusu olmaz, görev uyuşmazlığı çıkabilir. Bu takdirde yani görev uyuşmazlığı çıkması durumunda ise görev uyuşmazlığı Danıştay Başkanlık Kurulu’nca giderilir (DN. K. md.52/1-e).

Olumlu yetki uyuşmazlığında iki mahkemenin de dava konusunda kendisini yetkili görmesi söz konusudur. Bu durumda İYUK md. 44 gereği taraflardan birinin talebiyle aynı BİM yargı çevresinde ise BİM tarafından ayrı BİM yargı çevresindeyse Danıştay tarafından yetki uyuşmazlığı çözümlenir. Olumlu yetki uyuşmazlığının çıkma ihtimali düşüktür. Çünkü taraflar ikinci mahkemede derdestlik itirazında bulunabilirler ayrıca mahkeme kendisini yetkili gördüğü takdirde davaya devam edilir ve bu verilen usule ilişkin bir ara karar olduğu için ancak esasa ilişkin verilen nihai karar olan hüküm ile birlikte temyiz aşamasında ileri sürülerek temyiz merciince incelemeye tabi tutulabilir.

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE**  
**VERGİ MAHKEMELERİNİN ROLÜ**  
**VE VERGİ YARGISINDAKİ SORUNLAR**

**D) VERGİ MAHKEMELERİNİN HUKUK DÜZENİNE VE VERGİ YARGISINDAKİ SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNE KATKISI**

Vergi hukuku, çeşitli kurum ve kurallarıyla, vergi borcu ilişkisinin tarafları arasında çıkar dengesi kurmaya çalışır. Vergi hukuku kapsamında baş gösteren uyuşmazlıkların yargısal çözümünde görevli dal sıfatıyla vergi yargısının temel işlevi de aynı dengeyi hukuka uygun olarak kurmaktır. İdari yargının bir dalı kimliğindeki vergi yargısı bu işlevini yerine getirdiği sırada gerek idare gerek yükümlü kesimiyle karşı karşıya gelmektedir. Tüm yargılama dallarında geçerli olan diyalektik, vergi yargılaması açısından da düşünülebilir. Vergi yargısı hüküm tesis ettiği sırada, daha fazla vergi toplanması şeklinde beliren kamu yararı ile homo economicus (Ekonomik insan, insanların en az çaba ile en yüksek faydayı hedeflemeleri. Klasik ekonomistler tarafından kullanılan bir deyim) eğilimi gereği daha az vergi ödemek isteyen bireyin yararı arasındaki dengeyi hukuki planda kurmak durumundadır.

Vergi yargısının tesis edeceği hüküm genelde yalnız taraflardan birini tatmin eder. Dolayısıyla davayı kaybeden, sonuçtan ve vergi yargısından memnun olmaz. Gerçekten, gerek idare gerek yükümlü kesimi vergi yargısından şikayetçidir. Kesimler dışında geliştirmeye çalışacağımız bir bakış ile bizim bu incelemeden amaçladığımız, taraf sıfatı olmaksızın vergi yargısını genel bir değerlendirmeye tabi tutmaktır.

Türkiye’de vergi yargısı geleneksel olarak idari yargı içinde yer almıştır. Bu olguyu, olumlu değerlendiriyoruz. Böylelikle vergilendirme alanındaki işlemlerin denetimi, bunların hukuki-kuramsal niteliğine uygun olarak gerçekleştirilmektedir. İdari yargının bir dalı sıfatıyla vergi yargısı, geniş kapsamıyla bu yargılama alanının ilkelerinden yararlanmakta, aynı zamanda onun gelişimine katkıda bulunmaktadır.

Vergi yargısının günümüzdeki kuruluş şekli eski model ile karşılaştırıldığında olumlu değerlendirmek gerekir. Eski üç kademeli yapılanma, Anayasa Mahkemesi

kararlarıyla da belirlendiği üzere, 1961 Anayasası dönemine bir hukuki karmaşaya yol açmaktaydı. Bugünkü modelde vergi yargısı, ilk derecede görevli vergi mahkemeleri ile yargısal anlamda bir bütünlüğe kavuşmuştur. Bu modeli kısaca üç mercili-iki kademeli model olarak anlatabiliriz.

Eski modele göre bir düzelmeyi içeren yeni yapı Bölge İdare Mahkemeleri'nin başta çok dar tutulan görev alanı nedeniyle önemli bir eksikliği beraberinde getirmişti. Nitekim 3622 sayılı kanun ile kısmi bir düzeltme gerçekleştirilmiştir. Yeni model aradan geçen on yıl içinde artık oturmuştur. Yargılama usulüne ilişkin bir kısım teknik aksaklıklar da 3410 ve 3622 sayılı kanunlarla giderilmiştir. Kanun değişikliğine halen ihtiyaç gösteren bazı teknik noktaların bulunması, modelin bütünü açısından bir eleştiri konusu oluşturamaz. Buna karşılık, bugünkü model için asıl üzerinde durulması gereken, iki kademeli yapılanmadır.

Kanımızca idari yargı içinde yer alacak, istinaf modeline uygun bir vergi yargısı, ideal örgütlenme biçimini sağlayacaktır. Bu modelde Bölge İdare Mahkemeleri istinaf mercii sıfatını taşır, Danıştay ise yüksek içtihat mahkemesi sıfatına tam anlamıyla kavuşabilir. Böylelikle bugüne değin vergi hukukunun gelişmesine büyük katkıda bulunan Danıştay, işlevini daha etkin olarak sürdürebilir. Vergi yargısında Danıştay'ın önemli rolü vardır. Danıştay uygulamasının irdelenmesi vergi yargısının önemine ilişkin önemli ve açıklayıcı olacaktır.

Vergi yargısının uygulaması, genel planda vergi hukukunu geliştirici yöndedir. Son olarak belirtmek gerekir ki, vergi yargısı bu işlevini yerine getirdiği sırada, diğer yargı dallarıyla ortaya çıkan bazı ilişkiler bakımından belli sorunlarla karşılaşabilmektedir. 1982 yılındaki yeniden yapılanma ile Türk Vergi Yargısı vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay sıralaması il çağdaş bir görünüm kazanmıştır. İtiraz ve temyiz komisyonları kaldırılmış, yerine bağımsız yargı kuruluşu olan vergi mahkemeleri kurulmuştur. İtiraz ve temyiz komisyonlarını idari nitelikli kuruluşlar olarak görürsek, Danıştay'a ilk derece başvuru yapılmış olmakta idi. Şimdi ise, ilk derece merci olarak vergi mahkemelerine başvurulmakta ve duruma göre bölge idare mahkemesi ve Danıştay'a başvurulmak suretiyle iki dereceli bir sistem karşımıza çıkmaktadır. Alt ve üst dereceli mahkemelere kavuşan vergi yargısı hukuk devleti olma yönüne önemli bir katkı sağlamıştır. Vergi

mahkemelerinin vergi uyuşmazlıklarının çözümündeki işlevselliğinin belirleyici unsuru olmuştur.

## **II) VERGİ YARGISINDAKİ SORUNLARIN VERGİ MAHKEMELERİNE ETKİLERİ**

Vergi yargısında usule, uygulamaya, donanımına, teoriye ilişkin birçok sorun bulunmaktadır. Vergi mahkemeleri, bir taraftan vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile ilgilenirken diğer taraftan bu sorunlarla da mücadele etmektedir. Doğal olarak bu sorunlar vergi mahkemelerini olumsuz etkilemektedir. Bu sorunların neler olduğunu incelemek, vergi mahkemelerinin etkileri ve önemi açısından önemli olacaktır.

### **A) HAKİMLERİN TEKNİK BİLGİ DÜZEYİ VE BİLİRKİŞİLİK MAKAMINA İLİŞKİN SORUNLAR**

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü birçok teknik ve muhasebe bilgisini gerektirmektedir. Adli yargıcın veya idare mahkemelerinde görev alan kişilerin bu bilgileri edinmeleri oldukça güçtür. Özellikle vergi kanunlarının, ekonomik değişikliklere ve olaylara bağlı olarak sıklıkla değiştirilmesi bu güçlüğü adeta olanaksız kılmaktadır<sup>172</sup>.

Genel olarak Türkiye'deki hukukçular, vergi yargısının bağımsız olmaması gerektiğini savunmakta olup, bilirkişiye başvurmak sureti ile teknik bilgi eksikliğini giderilebileceği görüşündedirler. Ancak şu da bir gerçektir ki bilirkişi kurumunun da beraberinde getirdiği bir takım sakıncalar vardır.

Her şeyden önce, bir davanın bilirkişisi o davanın yargıcı olmalıdır. Sürekli bilirkişilere başvurulması, yargıçlar zamanla bilirkişi görüşleri doğrultusunda kararlar vermeye ve tembelliğe sürüklenmekte olup, böylesi bir durum bağımsız mahkeme ve adalet anlayışına ters düşmekte, bilirkişiler sanki yargıçların yerini alıyormuşçasına bir tablo ortaya çıkarmaktadır.

Şu anda Türk yargısının en büyük yıpranma nedenlerinden birisinin bilirkişilik kurumu olduğu iddia edilmektedir. Şu da bir gerçektir ki bilirkişilik kurumunu tam

<sup>172</sup> Ahmet Erol, Ümit Başer, "Vergi Yargısı(II)", **Mükellefin Dergisi** Sayı:114 Haziran 2002, s.149. <http://www.ahmeterol.com.tr/makaleler/VergiYargısıMakale.pdf> (Erişim: 05.04.2009)

olarak kaldırmak vergi uyuşmazlıkları dâhil olmak üzere olanaklı değildir. Yargıçların vergiyi ilgilendiren her alanda bilgi sahibi olmaları diğer uyuşmazlıkların çözümünde olduğu gibi beklenemez. Önemli olan, bilirkişilerden en az (gerektiği kadar) yararlanma suretiyle, sakıncaları azaltmaya çalışmaktır. Bu da sadece vergi uyuşmazlıklarını çözümlen mahkemelerin oluşturduğu bağımsız bir vergi yargısı düzeninin kurulması ile sağlanabilir. Uyuşmazlıkların çözümünde gerekli teknik özelliklerin kavranabilmesi için, bağımsız bir yargı kurulması gerektiği ileri sürülmüştür<sup>173</sup>.

## **B) VERGİ USUL VE VERGİ YARGISI KANUNLARININ FARKLI SİSTEMLERİN PARÇALARI OLMASINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR**

Türk vergi sisteminde, iki temel değişim 50'li yıllarda Alman ekolü ve 82 de Fransız ekolünün benimsenmesiyle oluşmuştur.

Cumhuriyet döneminin en önemli vergi reformu 1949 ve 1950 yıllarında, Federal Almanya Cumhuriyeti kanunları esas alınarak gerçekleştirilmiştir. Model içinde kendine özgü, günümüz anlamında yargı organı olarak nitelenemeyen, ancak o dönemde alt mahkeme görevini ifa eden ve vergi idaresi bünyesinde kurulmuş olan itiraz ve temyiz komisyonlarını barındırmaktaydı. Temyiz mercii Danıştay'dı<sup>174</sup>.

1982 idari yargı reformunda Fransız modelinin benimsenmiş olması, modelin kuruluşuna bazı problemlerle başlanmasına neden olmuştur.

1982 deki modelin kuruluşundaki problemler birbirinden farklı olan Alman ve Fransız hukuklarının ülkemizde tek bir sisteme dönüştürülmesinden kaynaklanmaktadır.

Ülkemizdeki modelin kaynağını oluşturan ülkelerdeki sistemler genel çizgileriyle aşağıda açıklanmıştır.

---

<sup>173</sup> Erol, Başer, a.g.m., s.149.

<sup>174</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi hukuku**, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 4. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 513, Ankara 1997, s. 11.

## 1) ALMAN HUKUKUNDA VERGİ USUL VE VERGİ YARGISI KANUNLARI

Almanya'da vergi hukuku, gelişmiş bir hukuk dalıdır. Vergi kanunlarının büyük bir bölümü Anayasa Mahkemesi'nin denetiminden geçmiştir ve Anayasa'ya aykırı olanlar da sistem dışına çıkarılmıştır. Sistemde bireysel vergi kanunlarının yanında İdari Usul Kanunu ve Vergi Usul Kanunu vardır. Vergi yargısı bağımsız bir örgütlenmeye sahiptir. Vergi anlaşmazlıklarının çözümünde önce idareye sonra da yargıya başvuru olarak ikili bir sistem kabul edilmiştir.

İdari aşamada, yükümlü vergi idaresince yapılan tarhiyatın tebliği üzerine bir ay içinde tarhiyatı yapan vergi idaresine itiraz edebilir. Vergi idaresi itiraza cevap verir<sup>175</sup>.

Yargı aşaması ise, vergi dairesinin cevabına yükümlünün mahkemede itiraz etmesi ile başlar. Vergi yargısı organları, eyalet merkezlerinde oluşturulan vergi mahkemeleri ile vergi davalarında üst yargı organı olarak görevli Federal Mali Mahkemedен oluşur. Ayrıca bu mahkemenin kararlarına karşı Federal Anayasa Mahkemesi'ne başvurulabilir. Bu alandaki düzenlemeler Mali Mahkeme Usul Kanunu'nda yer alır<sup>176</sup>.

## 2) FRANSIZ HUKUKUNDA VERGİ USUL VE VERGİ YARGISI KANUNLARI

Fransa'da vergi hukuku, idare hukukunun bir alt dalı olarak kabul edilir. Bireysel vergiler alanında kodifikasyon, Vergiler Genel Kodu (Code general des impots) ile sağlanmıştır. Genel bir idari usul kodu yoktur, ancak vergilendirme alanında Vergi Usul Kodu vardır. Vergi incelemesine dayalı olarak yapılan tarhiyatlarda itiraz prosedürü iki aşamaya bölünmüştür. Yükümlü önce idareye başvurur, sonra yargıya gidebilir.

İdari aşama, yükümlünün vergi tarhi ile ilgili işleme cevap vermesi ile başlar. Eğer vergi müfettişi yazılı olmak koşuluyla tavrını sürdürürse dosya ileride vergi borcu ile ilgili dava konusu yapılmak üzere vergi tahsildarına gönderilir. Bununla

---

<sup>175</sup> Daiber, Hitzegrad, *Guides the European Taxation*, Vol II, Supplement No.45, October 1982, Germany , s.159.

<sup>176</sup> Daiber/Hitzegrad, Germany-159; Killius, Rieger, "Overview, Introduction to the German Tax System", *German Tax & Business Law Guide*, s. 114-100.

beraber eğer anlaşmazlık gerçeğin sorgulanması ile ilgili ise (faiz oranları, transfer fiyatlaması gibi konular olabilir) mesele önce, ispat yükünün vergi idaresi veya yükümlüde mi olacağı konusunda karar verilmek üzere özel komisyona götürülür<sup>177</sup>.

Yargı aşaması ise, yükümlünün tarhiyat ile ilgili itiraz dilekçesine vergi idaresinin itirazı ile başlar. Vergi müfettişi vergi idaresi ile aynı yönde görüş bildirirse vergi yükümlüsü önce idare mahkemesinde ve sonra da yüksek mahkemede itirazını ileri sürebilir. Vergi yargısı idari yargı içinde örgütlenmiştir. İdari yargı ise, İdare mahkemeleri, İdari istinaf mahkemeleri ve Danıştay oluşan üçlü bir yapılanmaya sahiptir<sup>178</sup>.

### **3) ALMAN VE FRANSIZ HUKUKUNUN TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMA AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Ülkemizdeki mevcut durumu ile kıyaslayacak olursak; Alman hukukunda ve Fransız hukukunda yargı aşamasından önce idari başvuru mekanizmaları vardır. Her iki ülkede de yargıya gitmeden önce farklı metotlarla getirilen idari başvuru zorunluluğu, yargıdaki anlaşmazlıklarında ön incelemeden geçerek elenmesini beraberinde getirmektedir. Ülkemizde ise vergi yargısına başvurmadan önce idareye başvuru zorunluluğu yoktur.

Almanya'da Vergi Usul Kodu ve İdari Usul Kodu benimsenmiş, ayrı ayrı tanımlanmış ve birbirini tamamlar nitelik kazandırılmıştır. Anlaşmazlıkların çözümünde vergi mahkemelerine gitmeden önce yani yargıya intikal etmeden önce idari yola başvuru mecburi tutulmuştur. Bu da idare ile yargıyı birbirinden ayırarak bağımsız yargı sisteminin benimsendiğini göstermektedir. Ülkemizde ise Vergi Usul Kanunu kabul edilmiş olmakla birlikte İdari Usul Kanunu'nun mevzuatta yer almaması sistemde boşlukların oluşmasına, yargının idarenin içinde örgütlenmesine ve bağımsız vergi yargı sisteminden uzaklaşılmasına sebep olmuştur. Bu kapsamda anlaşmazlıkların yargıya gitmeden önce idari yollara başvuru mecburi tutulmamıştır.

---

<sup>177</sup> Gest, Tixier, Manuel de Droit Fiscal, 342; BLANLUET/BOUZORAA, Guides the European Taxation, Vol. II, GET-II, Suppl, No. 115, June 1994, France-211.

<sup>178</sup> Gest, Tixier, Manuel de Droit Fiscal, s.347; BLANLUET/BOUZORAA, France-211.

Söz konusu durumun vergi mahkemelerinin yükünü artırdığı bir gerçektir. Bunun önüne geçilebilmesi için yargıya gitmeden önce vergi idaresine başvuru kanuni düzen altına alınmalıdır. Böyle bir düzen, yargı öncesi filtre görevi görecektir. Ancak sözü edilen sistemin oluşturulabilmesi için Maliye Bakanlığı'nın yeniden yapılanmaya gitmesi kaçınılmazdır. Bu yapılanmada vergi idaresinde yer alan mevcut yapısal bozuklukların da giderilmesi gerekmektedir. Böyle bir sistemin uygulamaya geçirilebilmesi için vergi idarelerine gerekli ekonomik olanaklar sağlanmalıdır.

Ülkemizde vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile ilgili sayısız sorun yaşadığı bilinmektedir. Aslında bu, sadece vergi idaresine özgü bir problem değil genelde kamu kurumlarında verilen hizmetin niteliği ile karşımıza çıkan bir sorundur. Bu noktada vergi mükelleflerinin problemlerine yönelik ilgili konularda çözüm üretebilecek kurumların oluşturulması alternatif çözüm olarak karşımıza çıkıyor. Ülkemizde bu tip bir yapılanma, ileride daha büyük bir sorun olarak karşılaşılabilecek uyuşmazlık, tereddüt, vs. gibi konuların büyümeden çözülmesine katkıda bulunacaktır.

İsveç kaynaklı bir kurum olan Ombudsman genel olarak vatandaşların idareyle olan problemlerinin çözümüne yardımcı olan şikayetleri ele alıp değerlendiren ve bunlara her iki taraf içinde tatmin edici çözümler üretir. Amerika Vergi Yükümlüsü Ombudsman'ı yerleşik bir kuruma dönüştürmüştür. Normal işlemler aşamasında ya da idari kanallarla çözülemeyen vergi idaresi problemlerinin çözümü için bir program (The taxpayer Ombudsman in the National Office Administers the IRS Problem Resolution Program) oluşturulmuştur. Kurum her alanda değil, ancak ödenen verginin iadesi, araştırma, tebliğ gibi belirlenmiş problemlere çözüm üretmektedir. Söz konusu program genellikle iki yol önerir; birincisi, bilgisayar programlarıyla yapılan işlemlerde vergi mükellefinin sorumluluğunu gerektiren birden fazla tebligat gönderilmesi ya da ilgili süreden sonra eline geçmesi durumunda, ofise başvurularak problem çözülür. İkinci olarak, idarenin yaptığı tarhiyat veya ihtiyati haciz işlemleri nedeniyle mükellefin ciddi yoksulluk ya da sıkıntıya düşmesi durumunda, Ombudsman tarafından IRS'in işlemini gözden geçirmesi ve ardından da mükellefi rahatlatacak çözüm üretmesi sağlanmaya çalışılır<sup>179</sup>. Ülkemizde de mükellef-vergi idaresi ilişkilerinde kilitlenme noktaları tespit edilerek bu konuların çözümüne

---

<sup>179</sup> Saltzman, *IRS Practice and Procedure*, s.15-3, 15-4.

yönelik yukarıdaki gibi bir program çerçevesinde, ombudsman (kamu denetçisi) kurumu oluşturularak sisteme katıldığında, hem verilen kamu hizmetinin kalitesi yükseltilecek hem de mükellefe kolaylık sağlanmış olacaktır.

### **C) İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU VE ANAYASANIN VERGİ DAVALARINA BAKIŞINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR**

İdarenin eylem ve işlemlerinin denetimi ile ilgili temel kural Anayasa'nın 125. maddesi ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde yer alır. Anayasa'nın 125. maddesinde "Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremez" hükmü yer almaktadır. Aynı ilke İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 2'de "İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde karar veremezler" biçiminde tekrarlanmıştır.

Anayasanın 125. ve İdari Yargılama Usulü Kanununda (İYUK) da belirtildiği gibi yargı sadece işlemlerin hukuka uygun olup olmadığını denetler. Yürütme görevini kısıtlayacak, idari işlemleri ortadan kaldırarak biçimde yürütmenin yerine karar alamaz.

Ancak anlaşmazlıkları çözmek zorunda olan vergi mahkemeleri önceki bölümlerde tanımlanan tam veya idari yargı davası tipine dayalı olarak, idareninkinden farklı bir vergi matrahı tespitinde bulunmaktadır. Bu durum vergi mahkemelerinin vergi idaresinin yerine geçerek işlem yaptığı dolayısıyla Anayasa ve İYUK'nun kendi içindeki maddelerle çeliştiği anlamına gelmektedir.

Vergi mahkemelerinde çözüme kavuşturulan uyuşmazlıklar sadece vergi uyuşmazlığı olmadığı gibi, vergi uyuşmazlıklarına da sadece vergi mahkemelerinde bakılmamaktadır. Vergi mahkemeleri, mali yükümlülük kavramı dışındaki tarifelere ilişkin uyuşmazlıklara da bakmaktadır. Vergi kanunlarına ilişkin olarak, Anayasa

Mahkemesi'ne açılacak iptal davaları ile Danıştay'da, vergi konulu diğer tasarruflar ve düzenleyici işlemler aleyhine açılacak iptal davaları dar anlamda vergi davaları kapsamını genişletmektedir. Ayrıca, ceza mahkemelerinde görülen vergi suçlarına ilişkin davalar da vergi yargısı kapsamı içinde görmek gerekir<sup>180</sup>.

#### **D) VERGİ YARGISI EKSENLİ MODELE İLİŞKİN SORUNLAR**

İdari yargı reformunda vergi yargısının idari yargı içinde örgütlendiği görülmektedir. Bu düzenlemede idari işlerle ilgili Onuncu Daire Türk Parasının Kıymetini Koruma Mevzuatı'na ilişkin anlaşmazlıkları çözmekle görevlendirilmiştir. Amme alacaklarına ilişkin davaların da alacağın tahakkukuna ilişkin görevlendirilmiş dava daireleri tarafından çözümlenmesi sağlanarak, bu alanlar vergi yargısının dışına çıkarılmıştır<sup>181</sup>. Buna göre Türkiye'deki vergi dava mahkemeleri idari dava mahkemeleri ile iç içe olup, vergi hukuku konusunda uzmanlaşmış vergi mahkemeleri bulunmamaktadır.

Türk vergi yargı sistemini bu açıdan değerlendirdiğimizde vergi yargısının idari yargı içinde eylemlerle etkinliğinin göstergesi olduğunun ve başlangıçta vergi yargısında görev kriterinin doğru konulmadığının, bu nedenle de görevle ilgili eksen çarpıklığını ortaya çıktığının sonucunu elde edebiliriz. Bağımsız vergi yargısı değil, idari yargı içinde örgütlenme modeli tercihinde eksenin mali anlaşmazlıklar kavramı üzerine oturtulmamış olmasının eksikliği kısa zamanda ortaya çıkmış ve mali yargı idari yargı içinde hâkim olmuştur diyebiliriz.

Ülkemiz vergi yargısını idari yargıya bağlı olarak kabul etmiş olsa da bağımsız bir vergi yargısı sistemi daha yararlı olacağı savunulabilir. Böylelikle vergi hukuku konusunda uzmanlaşmış mahkemelerin oluşması, vergi hukuku alanında içtihatların yaygınlaşması ve oturması, vergi yargısının ihtiyaçlarını daha iyi karşılayan bir usul hukukunun oluşması ve son olarak Danıştay'ın bu konuda yüklendiği yükü hafifleterek daha iyi hizmet vermesini sağlar.

Bağımsız bir yargı kolunun olabilmesi için, vergi yargı organlarınınca verilen kararların, vergi yargısına ilişkin bir organca yapılması gerekmektedir. Vergi

<sup>180</sup> Nuri Alan, "İdari Yargının Sorunları ve Çözüm Önerileri", **Danıştay Dergisi**, Yıl:29, Sayı:97, Ankara, 1999, ss.4-7.

<sup>181</sup> Tezel, "Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı", s.6.

uyuşmazlıkları, özellikleri ve hukuki nitelikleri gereği, bağımsız vergi mahkemelerinde çözümlenecek ve bu mahkemelerce verilecek olan kararlar, üstünde başka bir temyiz merci olmayan “Yüksek Mali Mahkeme” tarafından denetlenecek ve bağımsız mali yargıda kurulmuş olacaktır<sup>182</sup>.

Vergi yargısının etkinliğinin sağlanmasının önkoşulu yargıya hak ettiği değerin verilmesinden geçmektedir. Bir hukuk devletinde olması gereken “Yargının Üstünlüğü” kavramsal olmanın yanında bir gerçek olarak da hayata geçirilmelidir.

## **E) MATRAH TAKDİRLERİNİN HUKUKA AYKIRILIĞI SORUNU**

Takdir komisyonları kendilerinden istenen matrah takdirini yaparlar. Bu anlamda vergi idaresinin tarh işlemine hazırlık niteliğindeki ön işlemler grubu içinde yer aldığından kararları idari bir işlem niteliğindedir. Ancak takdir komisyonunun idarenin işlemlerinden hangi grubu oluşturduğunu tespit etmek zordur, çünkü komisyon karma niteliklidir. İdarenin tek yanlı, ancak kolektif işlemi olarak nitelenebilir. Takdir komisyonlarında birden fazla irade, idare mükellef temsilcisi bir kurulda bir araya gelir ve matrah takdirine yönelik olarak kurul adına karar verirler<sup>183</sup>.

Yapılan araştırmaların sonucunda da görülmüştür ki takdir komisyonlarınca yapılan matrah takdirlerinin hukuka uygun olmamaktadır, bir diğer deyişle takdir komisyonları matrahı gerçekçi olarak kavrayamamaktadır<sup>184</sup>. Bunun sebebi olarak sistemimizin yerleşik kurumları olan takdir komisyonlarının matrah takdirlerinde matrahı objektif olarak kavrayamaması, komisyonların ellerinde matrah takdirine esas olacak verilerin olmaması, bu konuda uzmanlaşmış kişilerin çalışmaması gibi birçok neden karşımıza çıkmaktadır.

Takdir komisyonlarının matrahı gerçekçi olarak kavrayamaması sonucu işlemin iptali istemine yönelik açılan iptal davalarının sayısını çoğaltmaktadır.

Çözüm olarak takdir komisyonları sadece matrah takdiriyle uğraşmak üzere daimi komisyonlara dönüştürülebilir. Zaman zaman toplanan ve başka işlerle de uğraşmak zorunda olan komisyon üyelerinin bu işe konsantre olamamaktadırlar. Komisyon sadece bu işte çalışacak kişiler (vergi dairesinin temsili, mükellefin bağlı

---

<sup>182</sup> Erol , Başer, a.g.m., s.147.

<sup>183</sup> Candan, “Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu”, s.9.

<sup>184</sup> Nihal Saban, **Türk Yargı Sisteminin Etkinliğini Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliğini Araştırma Raporu**, İstanbul 2000, s.56.

olduğu meslek teşekkülü üyeleri) dışında daimi uzman statüsündeki kişilerce de desteklenmelidir. Örneğin sektör büyüklükleri için birtakım mühendisler, yapılan takdirlerin hukuki yönü için de hukukçu olması gerekmektedir. Bu komisyonlar için çeşitli büyüklüklerin tam olarak tanımlanabileceği veri tabanları oluşturulmalı ve bunlara bu büyüklüklerle ilgili olarak çeşitli kurum ve kuruluşlarla organize çalışma olanağı verilerek daimi bilgi akışı sağlanmalıdır. Bu, yapılacak takdirlerde kullanılacak bilgilerin güncel olmasını sağlayacaktır. Bu bilgilerin de daimi bir uzman tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Sürekli yapıda, güncel bilgi akışı sağlanan ve bunları değerlendirecek uzmanlardan oluşan komisyonun bütün vergi dairelerinde kurulması şart olmamakla birlikte, birkaç pilot bölge seçilebilir. Böylece yeterli organizasyon sağlandıktan sonra da Türkiye'nin her yerine bilgi aktarımı yapıldığı gibi bilgi akışı da sağlanabilecektir. Süreç içinde modelin il ve ilçe bazlı yaygınlaştırılması sağlanabileceği gibi yargıya giden takdirlerin sonuçları da izlenerek komisyonun eksikliklerini tamamlaması mümkün olacaktır. Sonuçta ulusal düzeyde, aynı durumda olanlara aynı matrah takdiri yapabilecek veriler ile eşitlik sağlanmış olacak, bir diğer deyişle takdir komisyonlarının matrah takdiri objektifleştirilmiş olacaktır.

## **F) İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU VE VERGİ USUL KANUNU İLİŞKİLERİNDE ÇATIŞAN HÜKÜMLER**

Gelişen hukuk dallarının özelliklerine uygun yargılama usullerini de yaratması, süreç içinde o alana özgü yargılama usulü kanunu yapılması sonucunu da beraberinde getirmektedir. Nitekim idarî yargılama usulüne ilişkin kuralları içeren bağımsız bir kod niteliğindeki 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1982'den bu yana Türk hukuk sistemindeki yerini almış olması da yukarıdaki saptamayı teyit etmektedir.

İdare hukukunun esas itibariyle kodifiye edilmemiş bir hukuk dalı olması, idari usullere ilişkin kuralların, yargı kararları ile ortaya çıkan prensiplerden hareketle belirlenmesi sonucunu doğurmuştur. Ülkemizde tüm idari işlemleri kapsayan, genel bir idari usul kanunu yoktur. Buna karşın, tipik idari işlem özellikleri taşıyan vergilendirme işlemlerinde, vergi idaresinin uyacağı usul kurallarını içeren, özel bir

idari usul kanunu olarak nitelendirilebilecek Vergi Usul Kanunu mevcuttur<sup>185</sup>. Başka bir söyleyişle, Türkiye'de idare hukukuna özgü, genel bir usul kodu olmamasına karşın, vergi hukuku tümüyle kodlaştırılmış bir hukuk dalıdır.

1982 yılından önce, Türkiye'de ayrı bir vergi yargısının bulunmayışı, vergi uyuşmazlıklarının yargılama makamı olmadıkları kabul edilen itiraz ve temyiz komisyonları tarafından Vergi Usul kanunu düzenlenen kurallar çerçevesinde çözümlenmiş olması, İYUK VUK ilişkileri irdelenirken daima göz önünde tutulması gereken önemli bir noktadır. Söz konusu dönemde, VUK, hem vergilendirme işlemlerine ilişkin usul kurallarını (idari süreç) hem de bu işlemlerden doğacak uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacak kuralları (yargısal süreç) içermekteydi. VUK'nda yer alan ve kendi içinde tutarlılık gösteren bu düzenlemeler, 2577 sayılı İYUK ile değiştirilmiş ya da kaldırılmıştır. Ancak söz konusu kanunlaştırma sürecinde aynı alana ilişkin hem genel hem de özel kanuni düzenlemelerin mevcudiyetinden kaynaklanabilecek sorunlar ihmal edilmiştir. Diğer bir deyişle, iki kanun arasında belli konularda uyum yoktur<sup>186</sup>. Özellikle bu uyumsuzluk, yargılama usulüne ilişkin kuralları içermesi gereken İYUK'nda idari usule ilişkin kuralların, özel bir idari usul kanunu olan VUK'nda da yargılama usulüne ilişkin kuralların bulunması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Gerçekten ayrı bir idari usul kodu bulunmadığından kural olarak, İYUK'nda yer alan idari usul kuralları tüm idari işlemler için geçerlidir. Ancak idari işlem niteliğinde olmalarına karşın, vergilendirme işlemlerine ilişkin usuller VUK'nda özel olarak düzenlendiğinden, özel kural (VUK)genel kural (İYUK) ayrımı yapılmalı ve özel kural uygulanmalıdır, idari süreçte uygulanacak kuralın saptanmasına yönelik bu belirleme, yargısal süreç için de geçerlidir. VUK'nda yer alan bir yargılama usulü kuralı, özel kural olması nedeniyle -salt vergi yargılaması ile sınırlı olarak-, İYUK'ndaki yargılama usulü kuralından önce uygulanır.

---

<sup>185</sup> Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara, 1975, ss.5-6.

<sup>186</sup> Bu tür problemlerin süreç içinde azalması beklenirken daha da arttığı gözlenmektedir. Örn.: Vergi Usul Kanunu'nda 4369 Sayılı kanun ile yapılan değişikliklerle fazla veya yersiz tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin... üç ay içinde iade edilmemesi halinde... Tecil faizi oranında faiz ödenmesini öngörülürken; İYUK'un 28'inci maddesinin 4. bendi mahkeme kararlarının 30 gün içinde uygulanmasını, 6. bendi kararın idareye tebliğinden itibaren infazı gecikmesi halinde idarece kanuni gecikme faizi ödeneceğini hükme bağlamaktadır.

## **G) MÜKELLEFLER VE İDARE ARASINDAKİ SORUNLAR**

Mükellefler açısından en önemli mesele vergi hukukundaki mevzuat karmaşasıdır. Vergi mevzuatı ne kadar karışık olursa, mükellefle idare arasındaki uyumsuzluk olasılığı da o kadar fazla olmaktadır. Bu karışıklığa rağmen ülkemizde mevzuatta sık sık değişiklik yaşanmaktadır<sup>187</sup>.

Vergi davasının kaybedilmesi halinde faiz ödeme yükümlülüğü dava açma bakımından caydırıcı olabilmektedir. Bu durum kötü niyetli mükellefler için düşünülmüş ise de hak arama özgürlüğünü kısıtlamaktadır. Vergi davasının açılması kendiliğinden yürütmenin durmasına sebebiyet vermekte bu devlet aleyhine bir durum yaratmakta ise de gecikme faizi dengeyi yeniden kurmaktadır.

## **H) VERGİ İDARESİ AÇISINDAN SORUNLAR**

Vergi idareleri için de mevzuat karmaşası önemli sorunlardan biridir. Bir başka sorun da belli konularda yargı merciinde yorum farklılıklarıdır. Vergi hakimi ile vergiyi uygulayan idare arasında çelişen görüşler ortaya çıkabilir. En iyi maliyeci en fazla gelir toplayan maliyecidir yaklaşımı ile vergi uygulayıcısı olaylara hazineci gözüyle yaklaşabilmektedir. Vergi hakimi ise hukuka uygunluk denetimi yapmak durumundadır.

Anayasa ve 2577 sayılı kanununun 28. maddesine göre vergi idaresi yargı kararlarına uymak zorundadır. Kararların yerine getirilmesinde gecikme olursa tazminata mahkum olabilir. Danıştay içtihadını, Maliye Bakanlığı bu yönde işlem tesis edilmesi için genelgelerle teşkilatına duyurmaktadır. Buna rağmen bir yandan yargı kararlarına uyarken öbür yandan da vergi kanunlarını içtihatlar doğrultusunda değil de kendi görüşleri doğrultusunda değiştirme eğilimine gitmektedir.

Vergi idaresinin yaklaşımı bazen, mükellefi aynı, konusu aynı olduğu halde yükümlüler lehine yargı kararı bulunduğu halde her yıl aynı tür hatayı yapması sonucu yargılama giderlerini yüklenmesi açmazına girebilmektedir. İdarenin bu tutumu vergi mahkemesi kararlarına saygı duyulması hatta kanuni olarak uygulanması zorunluluğunun ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

---

<sup>187</sup> Ahmet Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu-Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, 21-23 Mayıs 1990, Lara-Antalya, s.121.

## **D) GÖREV VE YETKİYE İLİŞKİN SORUNLAR**

Vergi mahkemesi ile idare mahkemesi ve adliye mahkemesi arasında bazı hukuki düzenlemeler neticesinde de görev bakımından çeşitli çatışmalar olmaktadır. Örneğin; idari para cezaları, belediyeler ve diğer kuruluşlarınca üretilen mal ve hizmetlerden yararlanma bedelleri, Türk Ceza Kanunu uyarınca para cezaları, fon yükümlülükleri, Gümrük Kanunu'na göre para cezaları, “benzeri mali yükümlülükler” ile “ek mali yükümlülükler” gibi konularda görev bakımından sorun yaşanmaktadır.

Gümrük idaresince yapılan bir gümrük vergisi tahakkukunda; gümrük vergisi ile katma değer vergisine karşı vergi mahkemesinde, toplu konut fonu ile destekleme fiyat ve istikrar fonuna karşı idare mahkemesinde, bazı gümrük para cezalarına karşı yine idare mahkemesinde dava açılmaktadır. İdare mahkemeleri genelde vergi mahkemesi kararlarını bekletici ön mesele kabul etmektedir. Bu durum ise davanın uzamasına sebep olmaktadır. Bu tür fonlara ilişkin uyuşmazlıkların da bir kanuni düzenleme yapılarak vergi mahkemesinde çözümlenmesi daha pratik sonuç verecektir.

Vergi hukukunda mali nitelikli suçlar; kaçakçılık, ağır kusur, usulsüzlük ve işyeri kapatmalarıdır. Ceza hukuku anlamında suçlar ise; kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs, vergi mahremiyetinin ihlali, yetkili makam ve memurlara bilgi verme ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçudur. Bunlardan, mali nitelikli olanlar vergi mahkemelerinde, ceza hukuku anlamında çözümlenmektedir. Ceza mahkemeleri genelde aynı olayda vergi mahkemelerinin kararlarını beklemektedirler. Bu durum ise yargılamanın gecikmesine sebep olmaktadır. Vergi mahkemeleri, çoğunlukla kurul halinde çalıştığına göre bu tür davalara da rahatlıkla bakabilir. Kurul halindeki çalışmalarda hukuk fakülteleri çıkışlı olanlar da olabileceğinden ceza hukuku anlamında da yaklaşım sergilenmiş olacaktır. Ayrıca, hakimler Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu uyarınca bilirkişi tayininde son derece geniş yetkilere sahip olduklarından bu tür olaylarda ceza hukuku uzmanlarından rahatlıkla yararlanılabilecektir. Bu şekilde bir uygulama, hem yargılama süresini kısaltacak hem de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelerinin işlevini olumlu yönde etkileyecektir.

## J) DURUŞMALARA İLİŞKİN SORUNLAR

Vergi davalarında, duruşma yapılması; gerçeğe yaklaşma, mahkeme ile taraflar arasında diyalog, tarafların davanın çözümüne katkıları, hakimlerde vicdani kanaat oluşması, kararda isabet sağlanması, tarafların deşarj olması açısından son derece yararlıdır. Bu nedenle vergi davalarında duruşma; davaları uzatan faydasız bir faaliyet değildir. Aksine duruşma sonrası karar vermek daha aciliyet kazanmaktadır. Duruşma konusu, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıf yaparak değil, İdari Yargılama Usulü Kanunu'na veya Vergi Usul Kanunu'na alınıp, geliştirilerek hukuki düzenlemeye kavuşturulmalıdır<sup>188</sup>.

## K) YÜRÜTMENİN DURDURULMASINA İLİŞKİN SORUNLAR

İYUK 27. maddesinde yürütmenin durdurulmasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemini durdurmaktadır. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalarda tahsil işlemi durmamaktadır. Bunlarla ilgili olarak dava açılırsa yürütmenin durdurulması istenebilir.

Şu anda yürürlükte iş yeri kapatma cezası olmamakla birlikte iş yeri kapatma cezası uygulandığı dönemde ilgili maddede işyeri kapatmasına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. Danıştay bir kararında, işyeri kapatma cezasının vergi cezası niteliğinde olduğu, ölüm halinde Vergi Usul Kanunu'nun 372. maddesi uyarınca bu cezanın düşeceği hükmü verilmiştir<sup>189</sup>. Bu karara dayanarak; işyeri kapatma davalarına ilişkin vergi mahkemelerinde 30 günlük süre içinde açılan davalarda, yürütmenin durdurulması istenebilecektir.

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 181 numaralı VUK Genel Tebliği'nde; kapatma kararının yükümlüye tebliğini takip eden üç gün içerisinde işyerinin kapatılması öngörülmektedir. Bu uygulama ile yargı yolu baştan kapatılmış gibi

<sup>188</sup> Harun Çetintemel, "İlk Derece Yargı Yerlerinin Sorunları" **Danıştay Dergisi**, Sayı:68-69, Ankara, 1988, ss.117-118.

<sup>189</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi, 22.09.1994 tarih ve E:1994/4414, K:1994/4370 sayılı kararı, Kızılot, Avcı a.g.e. s. 196.

görülmektedir. Bu uygulama, hukuki sakıncaları da beraberinde getirmektedir. Çünkü kapatma cezasının uygulanması ile yükümlünün açtığı davanın anlamı kalmamaktadır<sup>190</sup>.

## **L) VERGİ YARGISI KARARLARININ UYGULANMAMASINA İLİŞKİN SORUNLAR**

Vergi yargısı kararları davacıyı, davalıyı ve üçüncü kişileri ilgilendirmektedir. 2577 sayılı kanunun 28. maddesi uyarınca; idareler vergi yargısı kararlarına uymak zorundadırlar. Mahkeme kararına göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ile zam ve cezaların miktarı ilgili vergi idaresince mükellefe bildirilmektedir. İdare yargı kararına uymazsa aleyhine tazminat davası açılabilir, kararı yerine getirmeyen kamu görevlileri hakkında da tazminat davası açılabilir.

Adli yargıda ceza mahkemelerince verilen mahkumiyet kararları Cumhuriyet Savcılarınca infaz olunmaktadır. İdari yargıda ise sadece Danıştay'da savcılar vardır. Bunlar, kararlar hakkında görüş bildirirler. Her bölgede idare mahkemesinde savcılık kadrosu olmalı, bunlar yargı çevresinde kararların uygulanıp uygulanmadığı denetlemeli, gerekirse yaptırım mekanizması işletmelidirler<sup>191</sup>. Bu savcılar, gerektiğinde uygulamayan idareler hakkında dava açabilmelidirler. Her bölge idare mahkemesinde yeterince savcı bulunursa, bunlar idarenin yargısal denetimini hakkınca yerine getireceklerdir, böylece hukuk devleti ilkesine katkıda bulunmuş olacaklardır. Vergi mahkemelerinin verdiği kararların idare tarafından uygulanması, mahkemelerin önemini arttıracaktır.

Yabancı ülkelerde, devletin sorumluluğu(Avusturya, İngiltere, Galler), tamamlayıcı uygulama (İspanya), disiplin cezaları ve hapis (Avusturya, Yunanistan, Kolombiya), para cezası (Belçika, Fransa) gibi uygulamalar bulunmaktadır<sup>192</sup>.

Ülkemizde, vergi idaresi vergi mahkemesi kararlarını zamanında uygulamaktadır. Bu konuda ulusal alanda olduğu kadar uluslar arası alanda da düzenlemeler mevcuttur ve ülkemiz bu düzenlemelere uyum çalışmaları yapmaktadır.

<sup>190</sup> Metin Ertuğ, "213 sayılı VUK Mükerrer 354. Madde Uyarınca Uygulanan İş Yeri Kapatma Cezasının Yargısal Denetimi" **Danıştay Dergisi**, Yıl:20, sayı:76-77, Ankara, 1990, s.4.

<sup>191</sup> Zuhâl Bereket, Selami Demirkol, "İdari Yargıda İdari Savcılık Kurumu (İdarenin Yargısal Denetiminde Etkinliğin Sağlanması Yolunda Somut Bir Öneri)", **Danıştay Dergisi**, Yıl:26, sayı:90, Ankara 1996.

<sup>192</sup> "İdari Yargı Kararlarının Uygulanması (Genel Rapor)", Uluslararası Yüksek İdari Yargı Mercileri Derneği 8. Kongresi, Madrid, 26-28 Nisan 2004, Danıştay Yayınları, No:69, Ankara, 2004, s. 34-38.

Avrupa Konseyi, üye ülkeler için bazı tavsiye kararları yayınlamıştır. Buna göre; üye devletler yargı kararlarının idari mercilerce makul bir süre içinde uygulanmasını sağlamalıdır. Üye devletler bu kararların tam etkinliğini sağlamaya yönelik her türlü gerekli tedbiri kanuna uygun olarak almalıdırlar. Ayrıca, bir yargı kararının bir idari merci tarafından uygulanmadığı hallerde, söz konusu kararın özellikle bir emir veya cebri para cezası yoluyla icrasının talep edilmesi için uygun bir usul getirmelidir<sup>193</sup>.

## M) İTİRAZ VE TEMYİZE İLİŞKİN SORUNLAR

Bölge idare mahkemeleri itiraz üzerine gelen kararları ya onaylar ya da bozarlar. Usulden verilen kararlar haricinde bölge idare mahkemeleri kararı bozarsa işin esası hakkında da karar vermektedirler. Bu durum Danıştay'dakinden daha farklıdır. Bölge idare mahkemeleri Danıştay'ın temyizde yaptığı gibi kararı, bozup yeniden karar verilmek üzere ilgili vergi mahkemesine göndermemektedir. Bu durumda vergi mahkemeleri itiraz üzerine üst mahkemede yeniden incelenen dosyaları tekrar görüşmek durumunda kalmamaktadır. Bu uygulama vergi mahkemelerinin yükünü kısmen de olsa hafifletmektedir. Ayrıca, ilk derece mahkemesi olarak yoğun bir şekilde çalışan vergi mahkemelerinin verdiği kararları, üst mahkeme olarak bölge idare mahkemesi yargıçlarının esastan incelemesi, davanın farklı yargıçlar tarafından farklı açılardan incelenmesini sağlamaktadır. Bu durumda, üst yargı merciine başvuran mükellef açısından daha adil ve güvenilir bir vergi yargısı sistemi ortaya çıkmış olmaktadır.

Danıştay bazı davalarda kısa ve az süre vererek çıkaracağı bir ara kararı ile çözüme ulaştırabilecekken, kararı bozup göndermekte bunu vergi mahkemesinden istemektedir. Bu durum, davaların uzamasına yol açmakta, yargılama giderlerinin artmasına sebep olmaktadır. Vergi mahkemelerinin iş yükünü arttıran bu durum, aynı zamanda vergi mahkemelerinin işlevini de olumsuz yönde etkilemektedir.

---

<sup>193</sup> Mehmet Tiryaki, "Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi İdare Hukuku Alanında İdari Kararlar ile Mahkeme Kararlarının İcrası Hakkında REC(2003) 16 Sayılı Tavsiye Kararı", Mahkemelerin Yönetimi ve Adaletin Kalitesi Semineri, s.294.

## N) UZLAŞMAYA İLİŞKİN SORUNLAR

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelerine dava yoluyla başvurmadan önce idari aşamada yapılabilecek bazı başvurular vardır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli bu olan idari çözüm yolları aynı zamanda, vergi mahkemelerinin iş yükünü hafifletmek açısından önem arz eder. Vergi hukukumuzda idari çözüm yolları vergi hatalarının düzeltilmesi, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak üç bölümde ele alınmıştır<sup>194</sup>.

Bu bölümde, idari çözüm yollarından uyuşmazlık müessesesi yeterliliği bakımından ele alınmıştır. Başarılı bir uyuşmazlık uygulaması, vergi mahkemelerinin yükünü hafifleteceği gibi, uyuşmazlıkların hızlı bir şekilde çözümlenmesini sağlayarak vergi idaresi ve mükellef ilişkilerine olumlu etkilerde bulunmaktadır.

### 1) UZLAŞMA MÜESSESİNİN YETERSİZLİĞİ

Uyuşmazlığın vergi yargı organlarına intikal etmeden idari safhada çözümlenmesi hem devlet açısından, hem mükellef açısından avantaj taşımaktadır. Zira yargı organlarına intikal eden uyuşmazlıklarda devletin vergi tahsilatı gecikmekte, mükellefe de bu durum mali yük getirmektedir. Vergi alacağının tahsilini kolaylaştırmak yargı organlarının iş yükünü azaltmak, mükellefi dava masraf ve takip yükünden kurtarmak, kamu alacağının enflasyonda aşınmasını önlemek amacıyla diğer dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de uzlaşma müessesesi daha önce koşulları belirtildiği üzere yerleştirilmeye çalışılmıştır.

Batı ülkelerinde, vergi uyuşmazlıklarının %90’ının uzlaşma yolu ile çözümlenmesine karşılık, Türkiye’de 1982 reformu öncesi vergi yargı organlarına intikal eden vergi uyuşmazlığı yanında, uzlaşma müessesesi ile çözümlenen vergi uyuşmazlığı yok denecek kadar az kalmıştır. Vergi uyuşmazlıklarının İngiltere’de

---

<sup>194</sup> Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları, ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, 1992, ss.173-189; Metin Ergin, “Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi” **Danıştay Dergisi**, Sayı:45-55, Ankara, 1984, ss.41-45. Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Gözden geçirilmiş 2. baskı, ss. 172-181, Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul 1990., ss.74-219.

%90, A.B.D.'de %95, Almanya'da %90, Fransa'da %94'i bu müesseseden yararlanılarak çözümlenmektedir<sup>195</sup>.

Uzlaşma müessesesinin en etkili yanı, mükellefle idare arasında uzlaşma sonucu elde edilmese dahi, eğer uyuşmazlık vergi yargısına intikal ederse uzlaşma aşamasında iki tarafın görüşü belirlenmiş olacağından, idarenin ve mükellefin yargı organlarına yapacağı savunma ve belgeler dosya olarak hazırlanmış olacaktır. Bunun yanı sıra uzlaşma aşamasında idare ile yapılan görüşmelerin, mükellef ve idare arasındaki yakınlaşmayı doğuracağı ve mükellefin olayları ve varsa hataları daha somut değerlendirmesini sağlayacaktır.

Uzlaşma müessesesi konu ve idari açıdan sınırlamalara tabi tutulmuş ve böylece re'sen ve ikmalen tarh olunan vergi ve para cezaları konusunda koşullar mevcutsa uzlaşmaya gidilebilir. Koşulları ise uzlaşmanın sınırlarını daraltmaktadır. Vergi, resim ve harçlar konusunda uzlaşma konularını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkiyi sınırlı alanlarda kullanmıştır. Oysa batı ülkelerinde uzlaşma bütün vergilerde uygulanan bir müessesedir.

Bu müessesenin uygulama alanını daraltan bir husus da, başvuru sürelerinin kısalığıdır. Kanuna göre itiraz süresi olan 1 ay içinde uzlaşma talep etmek gerekiyken, yabancı ülkelerde vergi yargısı organlarına intikal edip henüz karara bağlanmamış uyuşmazlıklarda dahi uzlaşma talep edilebilmektedir.

Uzlaşma müessesinin kısa geçmişi, üstelik mükellefin idareye olan güvensizliği, idarenin de mükellefin uzlaşmaya başvurmasındaki nedeni onun ödemeyi geciktirmek ve zaman kazanmak amacıyla yaptığında araması, bu müesseseyi işlemez duruma getirmiştir. Adı uzlaşma olan müesseseyi, idarenin belli konulardaki ceza indirimi uygulamasından farklı bir fonksiyon göremez duruma düşürmüştür. Komisyonlarda esas itibariyle mükellefe söz hakkı tanınmamış, sadece idarenin ortaya koyduğu çözüm şeklinin kabul edilip edilmediği sorulmuştur.

İdarenin bu şekilde dar bakış açısı ve uzlaşma komisyonu üyelerinin maliye memuru olması sonucunda komisyon, idare lehine taraflı davranmış ve uzlaşma müessesesinin uygulama olanağı kısıtlanmıştır<sup>196</sup>.

---

<sup>195</sup> Kızılot, a.g.e, ss.73-80.

<sup>196</sup>Mutluer, a.g.e, s.88.

## 2) UZLAŞMAYA İLİŞKİN SAYISAL SONUÇLAR

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma; Vergi incelemesinin sonuçlanması aşamasında, kıdemli üç inceleme elemanından oluşan komisyon ile mükellef ya da temsilcinin uzlaşması şeklinde oluyor. Uzlaşılabilir tutar yönünden sınır yok.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma; Vergi ve ceza ihbarnameleri tebliğ edildikten sonra yapılan uzlaşmaya deniyor. Belli sınırı aşan tutarlar, koordinasyon ya da merkezi uzlaşma komisyonuna gidiyor.

Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu; Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu ile defterdarlık uzlaşma komisyonlarının yetkilerini aşan ancak merkezi uzlaşma komisyonu yetki sınırları altında kalan 2 milyon liraya kadar olan, uzlaşma taleplerinin görüşüldüğü komisyon.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu; 2 milyon lirayı aşan vergi ve cezalarla ilgili olarak, Gelir İdaresi Başkanı, Yardımcısı ve bir daire başkanı ile mükellef ya da temsilcisinin uzlaştığı komisyon<sup>197</sup>.

Bu komisyonlarda cezalarda hatta vergilerde indirimde gidiliyor. Bu yaklaşım, vergilemede adalet ilkesi ile çelişmektedir. Ancak devlet hiç tahsil edemeyeceği gecikmiş alacaklarını bu şekilde kısmen de olsa tahsil etme yoluna gitmektedir.

**Tablo 1:** Vergi ve Cezalarda Uzlaşma ve İndirim Sonuçları (2008 Yılı)

KOMİSYONLAR	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (YTL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (YTL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (YTL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (YTL)
<b>Tarhiyat Öncesi Uzlaşma</b>	32.937	27.177	316.031.030	215.487.089	502.100.252	21.840.980
<b>Tarhiyat Sonrası Uzlaşma</b>	145.426	132.933	494.065.962	237.638.524	703.572.719	30.843.779
<b>Merkezi Uzlaşma Komisyonu</b>	84	50	783.128.748	253.544.689	1.001.772.972	6.456.718
<b>Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu</b>	111	67	136.264.209	34.978.371	169.732.896	1.142.915

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı 2008 Faaliyet Raporu, Ankara, 2009, ss. 87-91.

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1243> (Erişim: 24.05.2009)

(Tablo-1 ve Tablo-2 ilgili rapordan alınan verilerle tarafımca hazırlanmıştır.)

<sup>197</sup> Şükri Kızılot, "Vergi Cezası Büyüdükçe İndirim de Büyüyor" , **Hürriyet Gazetesi**, 20 Mayıs 2009, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=11686957&yazarid=82> (Erişim: 23.05.2009).

Tablo-1’de, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuranların sayısı, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuranların sayısı ile karşılaştırıldığında arada büyük fark olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, vergiler tarh edildikten sonra eksik beyan edilen vergiler nedeniyle kesilen cezalar ve bu nedenle uzlaşma isteği fazla olan mükelleflerdir.

**Tablo 2:** Vergi ve Cezalarda Uzlaşma Oranları (2008 Yılı)

	Uzlaşma Oranları		
	Başvurulan / Uzlaşılan	Vergilerde Uzlaşılan Oran	Cezalarda Uzlaşılan Oran
Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	% 82,5	% 31,8	% 95,7
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	% 91,4	% 51,9	% 95,6
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	% 59,5	% 67,6	% 99,4
Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	% 60,4	% 74,3	% 99,3
ORTALAMA	% 73,45	% 56,4	% 97,5

Tablo-2 bir hukuk devleti açısından olumsuz olarak nitelendirilebilir. Çünkü bu tabloda, kanunlarda belirlenen vergi asıl ve cezalarını ödemeyen mükelleflerin, uzlaşma müessesesini kullanarak, ne kadar fazla indirimli vergi cezası ve aslı ödediği görülmektedir. 2008 yılında Türkiye genelinde uzlaşma için başvuru dosya sayısı ve ne kadarında uzlaşıldığı, aynı şekilde vergilerde ve vergi cezalarında uzlaşma başvuruları ile uzlaşma miktarları oranlar halinde belirtilmiştir.

Tablodan anlaşılacağı üzere, uzlaşmaya başvuranların %73,45’i ile uzlaşma sağlanmıştır. Parasal tutar olarak baktığımızda, uzlaşma için başvuru vergilerde ortalama %56,4 uzlaşma sağlanmıştır. Yani vergisini zamanında ödemeyen ve vergi idaresi ile ihtilafli duruma düşen mükelleflerin %56,4’ü ile uzlaşma yoluna gidilmiştir. Bu vergisini ödemeyenlerin %56,4’ünün durumundan memnun olduğunu gösterir.

Vergi cezalarında ise ortalama uzlaşma oranı %97,5. Vergi cezalarında uzlaşma yoluna götürülen parasal tutarların neredeyse tamamı için uzlaşmaya

varılmış. Bu durumda, vergisini ödemeyen mükellef, uzlaşma yoluna gittiğinde, büyük oranda cezadan kurtulmuş olmaktadır. Kanunlarla belirlenen vergi cezaları uzlaşma yolu kalkmaktadır.

Uzlaşma makamının vergi asıl ve cezalarına etkisi bu şekildedir. Bunun bir de mükellefe olan psikolojik etkileri göz önünde bulundurulduğunda, uzlaşma müessesesi vergi ödeme sorumluluğuna olumsuz etki yapmaktadır denilebilir. İşte bu noktada vergi mahkemelerinin önemi bir kez daha hatırlanmaktadır. Uzlaşma ile anlaşamayanlar vergi mahkemelerinde dava açmak suretiyle haklarını aramaktadırlar. Ancak; Tablo-1’de uzlaşmaya varılamayan dosya sayısı ile Tablo-7 ve Tablo-14’deki vergi mahkemelerinde açılan dava sayıları birbiri ile tutarlı değildir. Buradan anlaşılacak, vergi mahkemelerine sadece uzlaşma yolu ile anlaşamayan mükelleflerin başvurmadığıdır.

Almanya gibi bazı Avrupa ülkelerinde olduğu gibi, Türkiye’de vergi yargısına başvurmak için idari yollara başvuru zorunluluğu yoktur. Öyle olsa idi, uzlaşma yolu ile anlaşamayan mükellefler vergi mahkemesinde dava açarlardı. Ancak görüldüğü üzere, uzlaşmaya başvurmadan, doğrudan vergi mahkemelerine dava açma yoluna giden bir çok mükellef bulunmaktadır. Buradan anlaşılacak, vergi mahkemelerine başvuran mükellefler, uzlaşma yoluna giderek vergi ve vergi cezalarında indirim gitmek yerine, haklı olduklarını düşündüklerinden, doğrudan vergi mahkemelerinde dava açmak suretiyle haklarını aramaktadırlar. Bu bağlamda, vergi mahkemeleri mükellefler açısından bir güvence oluşturmaktadır. Hukuk devletinin gereği olarak, mükelleflerin vergi mahkemelerinde haklarını arama imkanlarının olması, mükelleflerin daha bilinçli ve daha duyarlı olmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda idarenin de gerçekleştirdiği işlemlerin yargı denetimine tabi olması, vergilendirme işlemlerini gerçekleştiren idarenin daha dikkatli, mükellefe saygılı ve kanunlar çerçevesinde hareket etmesini sağlamaktadır.

## **O) VERGİ YARGILAMASINDAN KAYNAKLANAN VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI**

Hukuk sisteminde düzenleme, uygulama ve yargılamadan oluşan üçlü bir süreç söz konusudur. Bu süreç, vergi hukuku bakımından da geçerlidir. Vergi yargısı

organları, vergi mevzuatının uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkları hukuka uygun olarak çözümlenirken yanında, kararları ile geriye doğru etki yaparak, vergi denetimine, vergi idaresine ve vergi kanunlarına da yön vermektedir. Bu anlamda vergi yargısı, vergi hukukunu/sistemini derleme ve toplama işlevine sahiptir<sup>198</sup>.

Kanunlarla idareye verilen yetkilerin genişliğinin verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmadığı bilinmektedir. İdarenin bu yetkileri belli ilkeler doğrultusunda kullanmaması sonucunda hukuka güven ve saygı kaybolmaktadır. Böyle bir ortamda "yargı"nın durumunun da tartışılması gerekmektedir. Hazine'nin alacağı yüksek tutarlı olduğu vergi davalarında, yorumun Hazine lehine yapılacağı inancının toplumda yerleşmesinin ve bu inancı haksız çıkartacak içtihatlarla zorlaştırılmasının yargının saygınlığını azalttığı; vergi hukukunun tabanının oluşmasında, sistematik ve diğer yorum yöntemlerine dayanan, kuvvetli gerekçelerle donanmış ve içtihat niteliğinde tutarlı yargı kararlarına ihtiyaç olduğu vurgulanmalıdır. Öte yandan, yargının çalışma hızının iş yoğunluğu dolayısıyla düşmesinin, bir davanın 3-4 yılda sonuçlanmasının da adaleti zedelediği, gecikmiş adaletin adalet olmadığı bilinmelidir<sup>199</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının yoğun ve yaygın olması çift yönlü vergi kaybına yol açmaktadır. Çünkü bir yandan vergi yükümlülere yönünden ödenmesi gereken vergilerin zamanında ödenmemesi biçiminde bir kayıp söz konusu olmakta, diğer yandan açılan davaların yüzde-85-90'ının idare aleyhine sonuçlandığı dikkate alındığında, yargılama giderleri için harcanması nedeniyle, tahsil edilmiş olan vergiler kaybedilmektedir. Gerçi, vergi uyuşmazlıklarının sebebi sadece yargı organları değildir. Uyuşmazlıklar daha çok, düzenleme ve uygulama hata ve yanlışlıklarından kaynaklanmaktadır. Buna bir de yargı organlarının hataları ve çelişik kararları eklenince, uyuşmazlıklar çığ gibi büyümektedir.

Vergi uyuşmazlıkları hem vergi sorumlusu hem de gelir idaresi açısından zaman ve kaynak israfına yol açmaktadır. Aleyhine sonuçlanan davalar nedeniyle devlet yargılama gideri ödemek zorunda kalmaktadır. Açılan ve kaybedilen davalar bir yandan yükümlülere için zaman ve kaynak kaybına yol açmakta; diğer yandan yükümlülerin sistem dışına kaymalarına yol açmaktadır. Devletin kaybettiği davalar ise, vergi gelirinden mahrumiyete yol açmaktadır.

<sup>198</sup> Şinasi Aydemir, "Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine (I)", **Vergi Dünyası**, S. 161, Ocak 1995, s.85.

<sup>199</sup> A.Bumin Doğrusöz, "VII. Vergi Kongresinin Ardından", **Dünya**, 20.04.2004.

Yargı organlarında ortaya çıkan kararların çelişkili olması, uzun zaman alması ya da hukuka uygun bulunmaması, hem yükümlülerin hem de idarenin hukuka/sisteme olan güvenini zayıflatmaktadır. Yargının başarısızlığı, hukukun üstünlüğüne inanan insanların son başvuru yeri, son sığınağı olan yargı organlarına karşı güvensizliği beraberinde getirmektedir. Bu durumda, kişiler ve kurumlar uyuşmazlıklarını hukuk dışına çıkararak çözmeye kalkışmaktadır. Bu ise, tüm vergi sisteminin çöküşüne ve çözülüşüne yol açmaktadır<sup>200</sup>.

### **III) VERGİ YARGISI İLE VERGİ İDARESİ ARASINDAKİ YORUM FARKLARINDAN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARDA VERGİ MAHKEMELERİNİN ROLÜ**

Vergi yargısı ile vergi idaresi her zaman aynı fikirde olmayabilmektedir. Kimi zaman, aynı vergisel olayda, farklı yorumlara farklı bakış açılarına sahiptirler. Bu yorum farkı nedeniyle uygulama ve yargılama arasında sorunlar çıkabilmektedir.

Bir konuda maliye bakanlığı, gelir idaresi iç genelge ile düzenleme yapabilmektedir. Ancak, iç genelgeler her zaman hukuka uygun olmamaktadır. Bu durumda Danıştay aynı konu ile ilgili farklı bir karar vererek içtihat yaratmaktadır. Vergi mahkemeleri de Danıştay tarafından verilen karara uygun şekilde kararlar vermekte ve hukuk düzeninde bir birlik sağlanmaktadır. Konunun idare tarafından farklı yorumlanması durumunda aynı somut olay karşısında, farklı uygulamalar ve kararlar ortaya çıkmaktadır. Bunun önüne geçebilmek için, vergi idaresinin kanunun özüne aykırı idari işlem yapmaması ve yaptığı işlemlerin vergi yargısından döneceğini bilerek aynı işlemi tahsis etmemesi gerekmektedir. İdarenin yargı kararları ve içtihatları doğrultusunda işlem yaparak, yorumlarda paralellik sağlanması, vergi sistemi ve vergi mükellefleri açısından yararlı olacağı gibi, vergi mahkemelerinde iş yükünün azalması bakımından da yararlı olacaktır.

Bu bölümde, vergi yargısı ile vergi idaresi arasındaki yorum farklarından kaynaklanan uyuşmazlıklarda vergi mahkemelerinin önemine ilişkin tespitlerde bulunulacaktır.

---

<sup>200</sup> Aydemir, a.g.m. s.85.

## **A) SANAT ESERİ HARCAMALARININ GİDER NİTELİĞİNE İLİŞKİN YORUM FARKLILIKLARI**

Vergi matrahının belirlenmesinde indirilecek giderlere ilişkin olarak GVK ve idari metinlerde ayrıntılı düzenlemelere yer verilmemesi, yapılan bazı harcamaların gider yazılıp yazılamayacağı konusunda, uygulamada duraksamalara neden olmaktadır. Sanat eserlerine yapılan ödemeler de bu duruma tipik örneklerden biridir<sup>201</sup>.

Vergi idaresi, sanat eserleri alımı için yapılan harcamaların işletme faaliyeti ile ilgili olmadığı için gider olarak yazılamayacağı görüşündedir. Sanat eserleri için yapılan harcamalar, işletme faaliyeti ile ilgili olmadığından, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması söz konusu olamayacağından bunlar için amortisman ayrılmasının da olanaksız olduğu görüşü vardır<sup>202</sup>.

Ancak Danıştay, bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılabilmesi için kanunda öngörülen; işletmede bir yıldan fazla kullanma, yıpranmaya aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunma ve envantere yani aktife kayıtlı olma gibi temel koşulları taşımasını yeterli görmüştür<sup>203</sup>.

Vergi idaresinin konuyu deyimisel yorum yöntemiyle, kanuni düzenlemenin dar anlamı esas almak suretiyle değerlendirdiği anlaşılmaktadır. Danıştay ise, konuyu kanunun amacına uygun olarak değerlendirmiş ve sistematik yorum yöntemiyle sonuca ulaşmıştır.

Vergi mahkemeleri bu tür uyuşmazlıklar karşısında, Danıştay'ın görüşü doğrultusunda karar vermektedirler.

## **B) DIŞ PROTEZCİLİĞİNİN GELİR TÜRÜNE İLİŞKİN YORUM FARKLILIKLARI**

Diş protezciliğinin serbest meslek kazancı mı yoksa ticari kazanç olarak mı vergilendirileceği konusunda idare ve yargı arasında yorum farkı bulunmaktadır.

<sup>201</sup> Hasan Yalçın, "Sanat Eserlerine Yapılan Harcamaların Gider Niteliği", **Vergi Dünyası**, HUD Yayını, Sayı:186, Şubat 1997, s.99.

<sup>202</sup> İstanbul Defterdarlığı, 22.01.1992 Tarih ve 01747 sayılı özelgesi.

[http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek\\_0102.htm](http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek_0102.htm) (Erişim: 08.03.2008).

<sup>203</sup> Danıştay, 4. dairesi 10.04.1995 Tarih ve E 1994/3131, K. 1995/1616 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 16.03.2009).

Vergi idaresi diş protezciliğini serbest meslek faaliyeti, diş protezciliğinden elde edilen kazancı da serbest meslek kazancı olarak değerlendirip bu çerçevede vergilendirilmesi gerektiği görüşünde olmuştur<sup>204</sup>.

Danıştay görüşüne göre ise; diş protezciliği faaliyetinde, şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ve uzmanlık unsurlarından çok sermaye unsuru hakimdir. Yapılan işte kullanılan ham madde ve yardımcı maddelerin, makina ve mesleki bilgiye dayanarak, el emeği ile diş hekiminin vereceği bilgiler ve istekleri dikkate alınmak suretiyle diş protezine dönüştürülmektedir. Bu duruma göre faaliyet imalat faaliyeti niteliğinde olup, dolayısıyla ticari bir faaliyetir<sup>205</sup>.

Nitekim 4842 sayılı kanunun 4. maddesi ile GVK'nun 37. maddesine eklenen ifade ile diş protezciliği ticari kazanç olarak belirtilmiştir.

Vergi mahkemeleri, kanunda açık olarak ifade edilmeyen durumlarda, bu konuya ilişkin kararlarını “bu faaliyetin ticari faaliyet olduğu yönünde” vermekteydi. Daha sonra yapılan düzenlemelerde ile vergi mahkemelerinin verdiği kararlar doğrultusunda, Danıştay'ın yorumuna uygun ifadeler kullanılmış ve bu faaliyet ticari kazanç olarak belirtilmiştir.

### **C) EMSAL KİRA BEDELİ UYGULAMASINA İLİŞKİN YORUM FARKLILIKLARI**

Emsal kira bedeli GVK 73. maddede düzenlenmiştir. Emsal kira bedeli esasına göre kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının yararlanmasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli bu mal ve hakların kirası sayılır.

Vergi idaresi, emsal kira bedelinden düşük beyan edilen kira gelirlerine ilişkin daha sonradan gerekli ek tarh ve tahakkuk işlemlerini gerçekleştirmektedir. Gayrimenkulün bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılmış olması veya gerçekten emsal kira bedelinden daha düşük bir bedelle kiraya verilmiş olması durumu değiştirmeyecektir. Emsal kira bedeli uygulanacaktır.

<sup>204</sup> Maliye Bakanlığı, 24.09.1990 tarih ve 082852 sayılı zelgesi, Kızılot-Avcı a.g.e. s. 92.

<sup>205</sup> Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, E.199571, K. 1996/1 sayılı İBK kararı. Kızılot, a.g.e. s.197.

Ancak Danıştay bu konuda farklı düşünmektedir. Eğer gayrimenkul veya haklar, emsal kira bedelinin altında kiraya veriliyorsa, emsal kira bedeli uygulanmaz. Gerçek gelir esas alınır. İdare emsal kira bedeli kadar tarhiyat yapamaz.

Bu konuda çeşitli Danıştay kararları mevcuttur. Kira sözleşmelerinde belirtilenden daha fazla kira alındığı saptanmadıkça, emsal kira bedeli uygulanmaz<sup>206</sup>, yükümlünün beyanının emsal kira bedeline göre düşük bulunduğu gerekçesiyle tarhiyat yapılamaz<sup>207</sup>, yükümlüler emsal kira bedelinin altında kira geliri elde ettiklerini açıklama ve kanıtlama olanağına sahiptirler. Bu konuda kanıt yükü yükümlülere aittir<sup>208</sup>, gayrimenkul sermaye iratlarında elde edilen gerçek ve safi tutarların vergilemeye esas alınması gerekir<sup>209</sup>.

Vergi mahkemeleri bu tür uyuşmazlıklarda önemli bir yer tutmaktadırlar. Sadece GVK'nın ilgili hükümlerini dikkate alarak tarhiyat yapan idareye karşı açılan davalarda, vergi mahkemelerinin verdiği kararlar, Danıştay kararları doğrultusunda mükellef lehine olmaktadır. Çünkü vergi mahkemeleri; olayı daha geniş yorumlayarak, sadece GVK hükümleri ile bağlı kalmamaktadır.

#### **D) İPOTEK KARŞILIĞI BORÇ PARA VERME DURUMUNDAKİ YORUM FARKLILIKLARI**

Her nevi alacak faizleri de dahil olmak üzere, kaynağı ne olursa olsun GVK'nın 75. maddesinde yazılı iratlar Menkul sermaye iradı sayılırlar. Maliye Bakanlığı menkul sermaye iradına ilişkin GVK 75. maddede yer alan düzenlemeye istinaden yayınladığı 89 sıra numaralı GVK Genel Tebliği'nde şu hususlara yer vermiştir:

Bazı kimselerin borç para verdikleri şahıslardan faiz almadıkları, buna karşılık borçlunun evinde kirasız olarak oturdukları ve bu işlemin “para faizsiz, ev kirasız olmaz” şeklinde ifade edilmesinden hareketle,

<sup>206</sup> Danıştay 4. daire, 8.6.1988 tarih ve E. 1987/4203 K.1988/229 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 17.05.2009).

<sup>207</sup> Danıştay 4. daire 08.10.1987 tarih ve E. 1985/4143 K.1987/2744 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 17.05.2009).

<sup>208</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 06.04.1990 tarih ve E. 1989/186 K.1990/31 sayılı kararı, Kızılot a.g.e, s. 185.

<sup>209</sup> Danıştay 4. Dairesi tarh ve 1985/5460, K. 1986 1986/1123 sayılı kararı. Kızılot a.g.e, s.177.

Borç para verenin, parayı alanın evinde kira vermeksizin oturmak suretiyle sağladığı yararın 75. madde kapsamında alacak faizi nev'inden menkul sermaye iradı olduğu,

Evini bedelsiz olarak, borç para aldığı kimsenin kullanımına veya ikametine terk eden şahsın emsal kira bedeli tutarında kira elde etmiş sayılacağı,

Bu çerçevede, evini bedelsiz olarak borç para aldığı şahsa tahsis eden kimsenin gayrisafi irat tutarında sağladığı kira hasılatı için GMSİ, borç para veren kimse açısından menkul sermaye iradıdır.

Danıştay, vergi idaresinin ipotek karşılığı borç para verilmesinde menkul sermaye iradı elde edildiğini varsayarak yaptığı tarhiyatları uygun bulmamıştır. Danıştay'ın konuya ilişkin yorumu; her ne kadar aralarında yakın akrabalık ve iş ilişkisi olmayanların günün ekonomik koşulları karşısında herhangi bir menfaat gözetilmeksizin, birbirlerine büyük miktarlarda borç para veremeyeceklerinin, kabulü gerekmekte ise de, bu hususta herhangi bir tespit yapılmaksızın varsayımdan hareket edilmek suretiyle tarhiyat yapılması mümkün bulunmadığından, verilen borç para için ipotek tesis edilmesinin tarhiyat için tek başına yeterli kanıt olamayacağı yönündedir<sup>210</sup>.

Konuya ilişkin Danıştay kararları, borç verem işlemlerinden dolayı faiz alındığının kanıtlanmaması ve ipotek senedinde paranın faizsiz verildiğinin belirtilmiş olması karşısında, yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı yönündedir<sup>211</sup>.

Danıştay'ın, borç para verme işlemlerinde tespite dayanmayan tarhiyatları uygun bulmadığına ilişkin birçok kararı bulunmaktadır:

İpotek karşılığı verilen borcun faizsiz olmayacağı varsayımından hareketle ödevli adına cezalı tarhiyat yapılamaz<sup>212</sup>, müteahhitlik yapan yükümlünün aralarında akrabalık ve iş ilişkisi bulunmayan şahsa verdiği borç para karşılığında faiz almaması, anapara haricinde herhangi bir ödeme ve tahsilat yapmaması nedeniyle, menkul sermaye iradı elde ettiğinden dolayı adına cezalı tarhiyat yapılamaz<sup>213</sup>.

<sup>210</sup> Danıştay 3. Daire E. 1986/3045, K.1987/552 sayılı kararı., <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 18.12.2009).

<sup>211</sup> Danıştay 4. Daire 16.11.1995 tarih ve E.1994/5762, K.1995/4703 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 15.04.2009).

<sup>212</sup> Danıştay 3. dairesi 21.06.1995 tarih ve E.1994/3103 K.1995/1979 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 25.10.2008).

<sup>213</sup> Danıştay 3. dairesi 1.6.1995 tarih ve E. 1994/3989, K. 1995/1733 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim: 15.12.2008).

Vergi mahkemeleri, bu tür uyuşmazlıklarda, vergi idaresinin varsayımına dayanarak yaptığı tarhiyatları geçersiz saymaktadır. Yapılan idari işlemi iptal ederek, mükellef lehine, olayların gerçek mahiyetiyle değerlendirilmesi yönünde hüküm vermektedir.

## **E) VERGİ TEVKİFATINA İLİŞKİN YORUM FARKLILIKLARI**

GVK md. 94/11-b'ye göre, çiftçilerden alınan zirai mahsuller için yapılan ödemelerden, ticaret borsasına tescil ettirilerek satılan zirai mahsuller için %2 oranında, ticaret borsalarına tescil ettirilmeksizin satın alınan zirai mahsuller için ise, %4 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Konuya ilişkin GVK Genel Tebliği'nde<sup>214</sup> bazı düzenlemeler yer almaktadır:

Zirai mahsullere ilişkin olarak verilecek muhtasar beyannameler ile ilgili olarak borsa tarafından tasdik edilmiş, borsa tescil beyannamesinin bir örneğinin beyannameye eklenmesi gerekmektedir. Borsa tarafından tasdik edilmiş, borsa tescil beyannamesinin veya birden fazla alım-satım işlemi yapılması halinde, borsa tescil beyannamesinin yerine aynı bilgileri içeren ve borsa tarafından onaylanmış bir listenin muhtasar beyanname verme süresi içinde ibraz edilmemesi halinde zirai ürün alım satımının borsa dışında yapıldığı kabul edilecektir.

Vergi idaresinin bu düzenlemesi Danıştay tarafından iptal edilmiştir. Danıştay, idarenin zirai ürünlerinin borsadan alındığının tevsiki amacıyla, borsa tescil belgesinin ibrazını isteme olanağı bulunmasına rağmen, borsa tescil beyannamesinin muhtasar beyannameye eklenmemesinden dolayı, zirai ürün alım satımının ticaret borsası dışında yapıldığının kabulü halinin, öngörülen oranın üzerinde vergileme yapılması anlamına geleceği, zirai ürünlerinin ticaret borsasından yapılacak araştırmayla her zaman tespit edilebileceğini ve kanunda borsa tescil belgesinin veya buna ilişkin listenin muhtasar beyanname verme süresi içinde ibrazı koşulunu gerektiren bir düzenlemenin yer almadığını belirterek, 175 sıra numaralı GVK Genel

---

<sup>214</sup> 175 Sıra Numaralı GVK Genel Tebliği, 15.05.1994 Tarih ve 21938 sayılı Resmi Gazete.

Tebliğî'nin anılan hükmünü “kanunu aşar” olarak nitelendirmiş ve idarenin bu düzenlemesini iptal etmiştir<sup>215</sup>.

#### **IV) VERGİLERİN TAHSİLİ SIRASINDA ORTAYA ÇIKAN UYUŞMAZLIKLARDA VERGİ MAHKEMELERİNİN ROLÜ**

Önceki bölümlerde değindiğimiz üzere, vergisel uyuşmazlıklar vergilendirme işleminin her aşamasında ortaya çıkabilir. Bu bölümde, vergilerin tahsil aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda vergi yargısının rolüne ilişkin değerlendirmeler yer almaktadır.

##### **A) İHTİYATİ HACİZ NEDENİYLE ÇIKAN UYUŞMAZLIKLAR**

İhtiyati haciz yolu, genel olarak bir alacağın tahsilinin güçleşebileceği olasılıkların varlığı halinde alacağı teminat altına alan bir yoldur. Kamu alacaklarında bu yol, 6183 sayılı kanunun 13 ve 16. maddelerinde düzenlenmiştir. 6183 sayılı kanuna göre;

Teminat istemeyi haklı kılacak sebeplerin varlığı halinde,

Borçlu sabi bir ikametgah sahibi değilse,

Mal beyanında bulunması gereken borçlu belli bir süre içinde bu yükümlülüğü yerine getirmemişse,

Borçlunun kendisinin kaçacağı, mallarını kaçıracağı ya da kamu alacaklarının ödenmemesi için hileli yollara başvurma olasılığı varsa,

Mükellef için para cezasını gerektirebilecek bir dava açılmışsa,

Mükellef vergi borcunu ödememek için karşılıksız tasarruflar ve bağışlamalar yapmışsa,

İhtiyati haciz kararı alınabilir. Bu kararı almaya en büyük mahalli mülki amir yetkilidir. İhtiyati haciz kararının herhangi bir süreye tabi sınırı yoktur.

AATUHK'na göre ihtiyati haciz kararına, esastan ya da usulden itiraz edilebilmesi, kendilerine ihtiyati haciz kararı uygulananlar tarafından kullanılır. İtiraz,

---

<sup>215</sup> Danıştay 4. Dairesi, E.1996/2550, K. 1997/171 sayılı kararı, M. Aykut Kellecioğlu, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda Vergilerin Kanuniliği Prensibinden Sapmalar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Maliye Gelirler Kontrolörleri Yayını, S:118, s.49-50.

ihtiyati haciz kararı uygulananlar tarafından kullanılır. İtiraz, ihtiyati haczin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde yetkili vergi mahkemesine yapılır. Yetkili vergi mahkemesi itiraz işlerine bakan vergi mahkemesidir.

Vergi mahkemeleri yapılan itirazı, diğer itirazlardan öncelikle incelemek zorundadır. İnceleme, diğer itiraz konularında olduğu gibi V.U.K. hükümlerine göre yapılır.

İhtiyati haciz, teminat gösterilmesi ve teminatın alacaklı idare tarafından kabul edilmesiyle ve ihtiyati haczin vergi mahkemesi nezdinde dava konusu edilmesi nedeniyle mahkemece verilecek karar sonucu kaldırılmasıyla kalkar. Bu şekilde kalkmazsa ve idarenin kamu alacağı kesinleşirse ihtiyati haciz, kesin hacze dönüşür.

## **B) İHTİYATİ TAHAKKUK NEDENİYLE ÇIKAN UYUŞMAZLIKLAR**

Gelir ve Kurumlar Vergisi gibi vergilerde mükellefler, kazancı elde etmelerinden sonra vergi ödemektedirler. Bu durumda da mükellef, devlete borçlu durumda faaliyetini sürdürmektedir. Kanunlarımızda önceden tahsil, cari sene içinde taksitle alma, peşinen teminata bağlama gibi hükümler yer almadığından, bu husus mükelleflerce kötü amaçla kullanılabilir. İhtiyati haciz sebeplerinin bulunduğu durumlarda, işletmenin ya da şirketin muvazaalı olup, mükellef de kamu alacağının tahsilini imkansız hale getirmek için mallarını, belgelerini gizler, kaçırırsa ya da mükellefin kaçma ihtimali varsa, ihtiyati tahakkuk ile mükellefin, henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalarının ilgili vergi dairelerinin yazılı talebi doğrultusunda tahakkuk ettirilme imkanı verilerek, söz konusu miktar üzerine ihtiyati haciz uygulaması yapılabilir. Böylece kamu alacağı korunmuş olur<sup>216</sup>.

Mükellefler ihtiyati haciz uygulanmadan önce ihtiyati tahakkuka karşı dava açamazlar. Vergi mahkemelerinde dava açma süresi ve şekli ihtiyati haciz nedeniyle doğan uyuşmazlıklarda belirtildiği şekildedir. (AATUHK md. 20)

---

<sup>216</sup> Nazif Kurucu, **İçtihatlı, Açıklamalı Vergi Davaları, Vergi Problemleri**, Kocatepe Matbaası, Ankara, 1997, s.103.

### **C) TECİL TALEBİNDEN DOĞAN UYUŞMAZLIKLAR**

AATUHK 48. maddesinde kamu borcunun tahsilinde haciz tatbiki aşamasının uygulanması halinde mükelleflerin zor durumda kalabileceği düşüncesiyle tecil hükmünü öngörmüştür. Bu hükme göre, mükellefin talebi üzerine alacaklı kamu idaresi, borcun vadesinde ödenmesi veya haczin uygulanması ya da haciz olunan malların paraya çevrilmesi halinde mükellefin çok zor durumda olacağı sabit olursa, kamu alacağının teminat gösterilmek koşulu ile iki yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak ertelenebileceğine karar verebilir. Ancak bu, uygulanması mutlak bir hüküm değildir. Kamu idaresinin görüşüne bağlıdır.

Mükelleflerin taleplerinin, kamu idaresi tarafından reddedilmesi halinde, söz konusu idari işleme karşı 30 gün içinde vergi mahkemelerinde dava açılabilir.

### **D) ÖDEME EMRİ TEBLİĞİNDEN DOĞAN UYUŞMAZLIKLAR**

AATUHK'nun 55. maddesine göre, vergi borcunu ödemeyen borçluya tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde borcunu ödemesi ve mal bildiriminde bulunması için ödeme emri gönderilir.

Ödeme emrini alan mükellef, böyle bir borcu olmadığı, kısmen borcunu ödemiş olduğu ya da borcun zaman aşımına uğramış olduğu sebebiyle itiraz edebilir. İtiraz süresi de, ödeme emri süresi kadardır. Yani mükellef ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde ya ödemede bulunmalıdır ya da mal beyanında bulunarak itiraz sebepleri varsa, itiraz hakkını kullanmalıdır.

Yetkili itiraz organı, alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi mahkemesidir. İtirazında kısmen ya da tamamen borçlu haksızsa, reddedilen vergi alacağı %10 zamlı tahsil olunur. Bu durum, haksız olan art niyetli vergi mükellefinin zaman kazanmak için yargı yoluna başvurmasını engellemek amacıyla düzenlenmiştir.

## **E) KESİN HACİZ UYGULANMASINDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLAR**

AATUHK 62. maddesine göre, haciz işlemi ödenmesi kesinleşen bir para alacağının tahsil edilmesini sağlamak amacıyla alacaklının alacağını karşılayacak miktardaki mallara ve haklara hukuken el konulmasıdır. Haciz idari bir işlem niteliğinde olduğundan 2577 sayılı İYUK çerçevesinde değerlendirilerek mükellefin haciz kararının tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açma hakkı vardır<sup>217</sup>.

## **V) VERGİ YARGISINDA İŞ YÜKÜ**

Vergi mahkemeleri günümüzde ağır iş temposu altında vergi uyuşmazlıklarını çözüme ulaştırmak için çalışıyor. Sadece vergi mahkemeleri değil, Danıştay ve Yargıtay da iş yükü açısından zor durumdadır. Bu bölümde ülkemizde yargı sisteminin içinde bulunduğu durumu gözler önüne sermek için, öncelikle adli ve idari yargıda üst mahkeme konumunda bulunan Yargıtay ve Danıştay'ın iş yüküne değinilecektir. Ardından, ayrıntılı olarak vergi mahkemelerinde görülen davalar, vergi mahkemelerindeki iş yükünü tespit etmek açısından tablolar ve güncel bilgiler yardımıyla açıklanacak ve yorumlanacaktır.

## **A) GENEL OLARAK YARGI SİSTEMİNDE İŞ YÜKÜ**

1997 yılında Türkiye genelinde hâkim başına düşen dosya sayısı 581 iken, 2006 yılında bu rakam 852'ye ulaştı. Araştırmaya göre, 11 ceza dairesi ve 21 hukuk dairesinin bulunduğu Yargıtay'da, 2006 yılında iş yükü 1997 yılına kıyaslandığında, ceza genel kurulu ve dairelerinde yüzde 109,5, hukuk genel kurulu ve hukuk dairelerinde yüzde 47,3 artış gösterdi. Yargıtay ceza dairelerinde bir dosyanın görülme süresi 1997 yılında 28 gün iken, bu süre 2006 yılında 345 güne yükseldi. Aynı şekilde hukuk dairelerinde 56 gün olan bir dosyanın görülme süresi 115 güne çıktı. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına 2006 yılında gelen 411 bin 121 işten yüzde 41,9'u ancak yıl içinde tamamlanabilirken, geri kalanı 2007 yılına sarktı. 2007

---

<sup>217</sup> Nail İnel, **Türk Vergi Yargı Sistemi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1994, s.67.

yılında Yargıtay'a 182 bin 450'si ceza dairelerine, 344 bin 391'i hukuk dairelerine olmak üzere toplam 526 bin 841 dava dosyası geldi. Ceza dairelerinde 129 bin 141 dosya, hukuk dairelerinde de 325 bin 143 dosya karara bağlandı. İş yoğunluğu nedeniyle hukuk dairelerine gelen 95 bin 936 dosya ile ceza dairelerine gelen 194 bin 266 dosya daha kapağı açılmadan 2008 yılına sarktı. Yargıtay'ın tarihinde ilk defa görülmeyi bekleyen dosya sayısı 1 milyon 500 bine yaklaştı. Türkiye, Almanya, Polonya, İtalya ve Fransa'dan sonra sayıca en fazla hâkime sahip ülke durumunda ancak, hizmet ettiği nüfusa oranlandığında hâkim sayısının yetersizliği ortaya çıkıyor. Hırvatistan'da 20 bin kişiye 6 hâkim düşerken, Almanya, Macaristan ve Çek Cumhuriyeti'nde 5, Polonya ve Avusturya'da 4 hâkim düşüyor. Türkiye'de ise 20 bin kişiye ancak 1 hâkim hizmet verebiliyor. Bir diğer yüksek mahkeme olan Danıştay'da da iş yükünün her geçen gün arttığı, 1997 yılında Danıştay Dava Daireleriyle, İdari Dairelerde bulunan dosya sayısının 120 bin 860 iken, 2006 yılında bu sayının yüzde 40,6 artarak 169 bin 924'e ulaştığı kaydedildi. Bu dosyalardan 73 bin 123'ü karara bağlanırken, 94 bin 629'u 2007 yılına devredildi<sup>218</sup>.

## B) VERGİ MAHKEMELERİNDE İŞ YÜKÜ

Vergi mahkemelerinde yıllar itibariyle açılan davalar, davaların sonuçları, yargıç sayısı, yargıç başına düşen ortalama yıllık dava sayısı gibi veriler, vergi yargısında iş yükünü anlamamız açısından ve vergi mahkemelerinin önemine ilişkin bize yardımcı olacaktır.

**Tablo 3:** Mahkemelerde Ortalama Yargılama Süresi (Gün) (1986–1994)

MAHKEME TÜRÜ	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
BÖLGE İDARE	354	254	84	93	123	112	85	95	115
VERGİ	292	251	218	198	215	270	304	266	253

**Kaynak:** Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, www.adalet.gov.tr (Erişim:08.03.2009)

<sup>218</sup> Ankara Ticaret Odası, Yargı Yerlerinde İş Yüküne İlişkin Basıl Bülteni, <http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=1618&l=1> (Erişim: 02.05.2009).

Vergi uyuşmazlıklarının kısa sürede çözümü, 1982 reformu sonrası beklenen düzeyde gerçekleştirilememesine rağmen uyuşmazlıkların 1982 öncesi itiraz, Temyiz komisyonu ve Danıştay üçlü sisteminde 5-6 yıl sürmesine karşın, 1982 sonrası vergi uyuşmazlığı çözümü vergi mahkemeleri ve BİM-Danıştay ikili sisteminde 2-3 yıla inmiştir. Tablo-3’de 1986-1994 yılları arasında yıllar itibariyle ortalama yargılama süresinin, Bölge İdare Mahkemeleri’nde 110 gibi oldukça kısa bir süre ve vergi mahkemelerinde ise 250 güne tekabül ettiği görülmektedir. Buradan bir vergi uyuşmazlığının, dava açma süreleri de beraberinde değerlendirildiğinde 1-1,5 yıl gibi bir sürenin yargılama aşaması olarak geçirildiği sonucuna varılmaktadır.

**Tablo 4:** Vergi mahkemeleri İş Yükünün Konularına göre dağılımı (1994)

Konular	GEÇEN YILDAN KALAN	YIL İÇİNDE GELEN	BOZULARAK GELEN	TOPLAM	ÇIKAN	GELECEK YILA KALAN	ÇIKAN / GELEN ORANI (%)
GELİR VERGİSİ	15786	16306	1055	33147	19685	13462	59.4
KURUMLAR VERGİSİ	2690	2229	173	5092	2665	2427	52.3
EMLAK VERGİSİ	802	291	14	1107	398	709	36.3
KDV	12872	13279	1573	27724	17615	10109	63.5
GÜMRÜK VERGİLERİ	4805	5607	300	10712	5997	4715	56.0
VERASET VE İNTİKAL VERGİLERİ	572	503	7	1082	581	501	53.7
ÖZEL İDAREYE AİT VERGİLER	2521	1896	170	4587	2597	1990	56.6
DÜZELTME İŞLEMİNİN	16	438	0	454	182	272	40.1

REDDİ İŞİ							
YENİ KONAN VERGİLER	637	4475	15	5127	1278	3849	24.9
TAM YARGI DAVALARI	60	1363	0	1423	181	1242	12.7
DİĞER İŞLER	8359	15280	635	24274	17929	6345	73.9
TOPLAM	49120	61667	3942	115729	69108	45621	60.2

**Kaynak:** Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, www.adalet.gov.tr (Erişim:08.03.2009)

Tablo-4’de Vergi mahkemelerinde İş Yükünün konularına göre dağılımı yer almaktadır. 1994 yılına ait olan bu veriler günümüzden 15 yıl önce vergi mahkemelerindeki iş yüküne ilişkin bilgiler vermektedir. 1994 yılında vergi mahkemelerinde davalar ağırlıklı olarak gelir vergisi ve katma değer vergisi konularında açılmaktadır. Davaların ağırlıklı olarak gelir vergisi ve KDV konularında açılıyor olması, hem idarenin gelir vergisi ve KDV’ye ilişkin yaptığı vergilendirme işlemlerinin fazlalığını hem de bu vergilendirme işlemlerinde sorunlar olduğunu gösterir. Nitekim vergilendirme işlemi hata olduğunu düşünen mükellefler, haklarını vergi yargısı yolu ile aramaktadırlar.

Toplam 115,729 davanın 33,147 tanesinin gelir vergisine ilişkin davalar olması, gelir vergisi mükelleflerinin sayısal üstünlüğü ile doğru orantılıdır. Ancak bununla birlikte, açılan ve sonuçlanan davaların oranına baktığımızda %59,4 gibi düşük bir oran ortaya çıkmaktadır. Bunun nedeni vergi yargıçlarının sayıca az olması ve vergi yargısına ilişkin sürelerin ağır işlemesidir. Tüm davaların ortalamasına baktığımızda bu oranın %60,2 olduğu görülmektedir. Bunun önüne geçebilmek için, vergi mahkemelerindeki yargıç sayıları arttırılmalı ve yargıç başına düşen dosya sayısı azaltılmalıdır. Böylece, hem vergi yargısında hız kazanılmış olur, hem de daha az dosyaya bakacak yargıçlar daha sağlıklı kararlar verebilirler.

**Tablo 5:** Bölge İdare Mahkemeleri İş Yükünün Konularına Göre dağılımı (1994)

Konular	GEÇEN YILDAN KALAN	YIL İÇİNDE GELEN	TOPLAM	ÇIKAN	GELECEK YILA KALAN	ÇIKAN / GELEN ORANI (%)
GELİR VERGİSİ	1842	5284	7126	4604	2522	64.6
KURUMLAR VERGİSİ	71	237	3080	220	88	71.4
EMLAK VERGİSİ	70	97	167	102	65	61.1
KDV	1402	7016	8418	6329	2089	75.2
GÜMRÜK VERGİLERİ	599	1458	2057	962	1095	46.08
VERASET VE İNTİKAL VERGİLERİ	60	63	123	87	36	70.70
ÖZEL İDAREYE AİT VERGİLER	96	385	481	310	171	64.4
DÜZELTME İŞLEMİNİN REDDİ İŞİ	1	782	783	781	2	99.7
YENİ KONAN VERGİLER	79	1408	1487	1394	93	93.4
TAM YARGI DAVALARI	26	244	270	224	46	83.0
DİĞER İŞLER	1196	4064	5260	3782	1478	71.9
BAĞLANTI GÖREV VE YETKİ UYUŞMAZLIĞI	6	532	538	537	1	99.8
TOPLAM	5448	21750	27198	19505	7693	71.7
2005 TOPLAM	7377	29327	36704	25898	10806	70.56

**Kaynak:** [http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistik\\_2007/idari/bolid1-2007.pdf](http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistik_2007/idari/bolid1-2007.pdf), (Erişim 07.02.2009)

Tablo-5'te de Bölge İdare Mahkemelerinin iş yükünün konularına göre dağılımı 1994 verileriyle yer almaktadır. Ayrıca 2005 yılı toplam verilerle kıyaslama yapılmıştır.

Bölge İdare Mahkemelerindeki davaların sayıca az olmasının nedeni, bölge idare mahkemelerinin üst yargı mercii olarak sadece vergi mahkemelerinde tek hakimle verilen kararlara karşı yapılan itirazları inceliyor olmasıdır. 1994 yılında vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemelerinde açılan davaları karşılaştırdığımızda, vergi mahkemelerine açılan davaların bölge idare mahkemelerine açılan davalardan yaklaşık olarak 10 kat fazla olduğunu görmekteyiz.

Açılan ve sonuçlanan davalar olarak değerlendirecek olursak, ortalama %71,7 gibi vergi mahkemelerine göre biraz daha yüksek bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Bölge idare mahkemelerinin iş yükü bu açıdan daha az görünmektedir. Ancak yine de yeterli verimlilik yoktur. Aynı şekilde, yargıç sayısı arttırıldığında, iş yükü azalacaktır ve daha sağlıklı bir vergi yargısına ulaşılabilecektir.

Vergi mahkemelerinde olduğu gibi KDV ve gelir vergisine karşı açılan davalar, çoğunlukta yer almaktadır.

Bölge İdare mahkemelerine açılan davaları 1994–2005 yıllarını temel alarak karşılaştırdığımızda, 11 yılda çok fazla bir değişim olmadığı göze çarpmaktadır. Açılan ve sonuçlanan dava oranında %1'e yakın bir fark vardır. Bu durum, yıllar itibariyle, yeni yargıçlar işe başlasa bile, açılan dava sayılarındaki artışın yüksek olduğunu göstermektedir. Açılan dava sayısındaki artış, 11 yıl içinde %34,95 olarak gerçekleşmiştir. Bu da sonuçlanan dava sayısında %1'lik bir düşüşe neden olmuştur. Bu durum, yargıç başına düşen dava sayısının azalmadığını göstermektedir.

**Tablo 6:** Vergi mahkemeleri İş Yükünün Konularına göre dağılımı (2007 )

Konular	GEÇEN YILDAN KALAN	YIL İÇİNDE GELEN	BOZULARAK GELEN	TOPLAM	ÇIKAN	GELECEK YILA KALAN	ÇIKAN / GELEN ORANI (%)
GELİR VERGİSİ	9270	13570	708	23548	14123	9425	59,98
KURUMLAR VERGİSİ	3581	4485	460	8526	4103	4423	48,12

EMLAK VERGİSİ	453	579	21	1053	613	440	58,21
KDV	10838	15023	1793	27654	13533	13587	48,94
GÜMRÜK VERGİLERİ	5437	8089	952	14478	7704	6774	53,21
VERASET VE İNTİKAL VERGİLERİ	233	165	21	419	143	276	34,13
ÖZEL İDAREYE AİT VERGİLER	2105	2641	163	4909	2906	2003	59,18
DÜZELTME İŞLEMİNİN REDDİ İŞİ	82	265	1	348	247	101	70,98
YENİ KONAN VERGİLER	369	648	32	1049	723	326	68,92
TAM YARGI DAVALARI	19	32	1	52	36	16	69,23
DİĞER İŞLER	8047	37126	1325	46498	35043	11455	75,36
TOPLAM	40434	82623	5477	128534	79174	49360	61,60

**Kaynak:** [http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistik\\_2007/idari/vergi1-2007.pdf](http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistik_2007/idari/vergi1-2007.pdf) (Erişim: 02.05.2009)

Tablo-6’da Vergi mahkemeleri İş Yükünün Konularına göre dağılımı 1994 verileriyle incelemiştir. Tablo-4’de ise, bu dağılım 2007 verileriyle incelenmiştir.

2007 yılında Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde açılan davalarda, önceki yıllarda olduğu gibi gelir vergisi ve KDV’ye karşı açılan davalar sayıca fazladır. Toplam içinde oransal olarak büyük yer tutmaktadırlar.

Açılan davaların, sonuçlanan davalara oranına baktığımızda, yıllar itibariyle çok büyük değişikliklerin olmadığını görmekteyiz. %61,60 olan bu oran oldukça düşüktür. Geçen yıldan devreden ve mevcut sene içinde açılan her 10 davadan sadece 6 tanesi karara bağlanmaktadır.

Vergi mahkemelerinde davarların geç sonuçlanması, iş yükünün fazla olduğunun bir göstergesidir. İş yükünün hafifletilerek davaların erken sonuçlandırılması suretiyle hukuk devleti ve vergi adaleti açısından önemli bir yer tutan vergi yargısı daha cazip hale gelir. Bu suretle mükellefler daha rahat hak ararlar ve daha bilinçli hale gelirler. Aksi takdirde, uzayan yargılama süreleri vergi yargısının önemini azaltmakta ve mükelleflerin gözünde vergi yargısının değeri düşmektedir.

**Tablo 7:** Yıllar İtibariyle Mahkemelerin İş Yükü (1986-2007)

YILLAR	Mahkeme Türü	Geçen Yııldan Gelen	Yeni Gelen	Bozularak Gelen	Toplam	Çıkan	Çıkan / Gelen Oranı (%)
1986	Bölge İdare	8202	5051	0	13253	8310	62.7
	Vergi	34421	39619	620	74660	42215	56.5
1987	Bölge İdare	4943	3423	0	8373	6385	76.3
	Vergi	32445	46041	1187	79653	46594	58.5
1988	Bölge İdare	1988	10099	0	12087	9482	78.4
	Vergi	33059	46941	1617	81617	53078	65.0
1989	Bölge İdare	2605	15943	0	18548	13612	72.8
	Vergi	29539	58383	1050	87972	53865	61.2
1990	Bölge İdare	5036	18248	0	23286	16438	70.6
	Vergi	34107	74607	1138	109852	61749	56.2
1991	Bölge İdare	6848	14431	0	21279	18040	84.8
	Vergi	48103	69800	1729	119632	65288	54.6
1992	Bölge	3239	12169	0	15408	12777	82.9

	İdare						
	Vergi	54344	51577	3837	109758	63642	58.0
2007	Vergi	40434	82623	5477	128534	79174	61,60

**Kaynak:** www.adalet.gov.tr, Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Birimi, (Erişim: 18.03.2009)

Tablo-7’de yıllar itibariyle vergi mahkemelerinin ve bölge idare mahkemelerinin iş yükü yer almaktadır.

Vergi mahkemelerinin iş yükünün fazlalığı isabetli karar verme durumunu olumsuz etkilemektedir. 1986 yılında 74660 adet olan yıllık dava sayısı, 1992’de 109758 olmuştur. 2007 yılında ise bu rakam 128534’e çıkmıştır. 1992 yılında karara bağlanan dava sayısı 63642 iken, 2007 yılında ise bu rakamın 79174’e kadar çıkmıştır. Ancak açılan ve karara bağlanan dava sayısı oranlarına bakıldığında yıllar itibariyle, ciddi bir artış olmadığı görünmektedir. Vergi mahkemelerinin bu kadar önemli olduğu bir vergi sisteminde gerekli önlemlerin alınamayıp, açılan/sonuçlanan dava sayısının sürekli düşük oranlarda seyretmesi olumsuz bir göstergedir. Yıllar itibariyle dava sayıları hızla artmıştır ancak ne yazık ki, verimlilikte aynı artış sağlanamamıştır.

Yıl içinde karara bağlanan dava sayısı yıllar geçmesine rağmen birbirine yakındır. Vergi yargısında etkinliğin artırılması için gereken önlemlerin alınması gerekmektedir.

**Tablo 8: AÇILAN DAVALARIN ARTIŞ ORANI**

Mahkeme Türü	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	ORTALAMA ARTIŞ
Bölge İdare	-36.8	44.4	53.5	25.5	-8.6	-27.6	25.8	40.3	14.6
Vergi	6.7	-2.5	7.8	24.9	5.7	-8.2	2.0	2.5	4.9

**Tablo 9: KARARA BAĞLANAN DAVALARIN ARTIŞ ORANI**

Mahkeme Türü	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	ORTALAMA ARTIŞ
Bölge İdare	-23.2	48.5	42.5	21.7	9.7	-29.2	9.0	40.0	14.9
Vergi	10.4	13.9	1.5	14.6	5.7	-2.5	-1.3	10.0	6.5

**Kaynak:** Tablo 8 ve 9, önceki verilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur

Tablo 8’de yıllar itibariyle açılan davalardaki artış oranı yer almaktadır. Tablo-9’da ise, yıllar itibariyle karara bağlanan davalardaki artış oranları yer almaktadır.

Bu iki tablo birlikte değerlendirildiğinde; mahkemelerde toplam davaların artış oranı ile karara bağlanan artış oranı birbirine çok yakındır. Bu durum idari yargı organlarının sürekli bir iş yoğunluğu içinde olduğunu göstermektedir.

Her iki tabloda da artış ve azalışların yıllar itibariyle birbirine paralellik gösterdiği görünmektedir. Bu veriler bize, karara bağlanan dava sayısının, açılan dava sayısı ile doğrudan ilişkili olduğunu göstermektedir. Yıllar itibariyle, karara bağlanan dava sayısındaki değişimin belirleyicisi, açılan dava sayısındaki değişim olmuştur. Ancak, açılan dav sayısına yerine, yargıç sayısı, vergi yargısı süreleri, kanuni düzenlemeler, karara bağlanan dava sayısında belirleyici olmalıdır. Vergi mahkemeleri, ancak bu şekilde daha etkin olabilir ve hak ettiği öneme sahip olabilir.

**Tablo 10:** İzmir Bölge İdare Mahkemesinin Yargı Çevresine Dahil Mahkemelerin 2008 Yılı İş Yükü Dağılımı

MAHKEMELER	GELENLER				ÇIKANLAR									KALANLAR		
	Geçen Yılıdan Kalanlar	Yeni Gelen	Bozularak Gelen	Toplam	Dava Red	Dava Kabul (İptal)	Re'sen İnceleme Üzerine Verilen Kesin Kararlar	İlk İnceleme Üzerine Dilekçe ve Dava Red ve Mercii Tevdi	Davanın Açılmamış Sayılması	İşlemden Kaldırma	Dilekçe İptali	Merci Tayini ve Bağlantı	Toplam	Görülmemekte Olan	Beklenmemekte Olan	Toplam
Bölge İdare Mahkemesi	324	4199	-	<b>4523</b>	2734	-	418	-	-	-	106	158	<b>3416</b>	1107	-	<b>1107</b>
1. İdare Mahkemesi	1105	1911	189	<b>3205</b>	788	653	-	744	15	-	-	-	<b>2200</b>	986	19	<b>1005</b>
2. İdare Mahkemesi	1178	1952	244	<b>3374</b>	846	488	-	848	14	1	-	16	<b>2213</b>	1147	14	<b>1161</b>
3. İdare Mahkemesi	1579	1966	143	<b>3688</b>	1610	700	-	179	26	-	-	43	<b>2558</b>	1124	6	<b>1130</b>
4. İdare Mahkemesi	1106	1864	197	<b>3167</b>	1397	549	-	110	15	-	-	29	<b>2100</b>	1062	5	<b>1067</b>
1. Vergi Mahkemesi	697	1989	95	<b>2781</b>	409	874	-	404	14	-	-	279	<b>1980</b>	787	14	<b>801</b>
2. Vergi Mahkemesi	559	1957	167	<b>2683</b>	546	1028	-	463	8	-	-	-	<b>2045</b>	621	17	<b>638</b>
3. Vergi Mahkemesi	854	1903	124	<b>2881</b>	432	823	-	597	2	-	-	154	<b>2008</b>	854	19	<b>873</b>
4. Vergi Mahkemesi	688	1975	100	<b>2763</b>	440	810	-	508	21	-	124	-	<b>1903</b>	843	17	<b>860</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>8090</b>	<b>19716</b>	<b>1259</b>	<b>29065</b>	<b>9202</b>	<b>5925</b>	<b>418</b>	<b>3853</b>	<b>115</b>	<b>1</b>	<b>230</b>	<b>679</b>	<b>20423</b>	<b>8531</b>	<b>111</b>	<b>8642</b>

**Kaynak:** İzmir Bölge İdare Mahkemesi Yazı İşleri Müdürlüğü

Tablo-10 İzmir Bölge İdare Mahkemesi ve yargı çevresine dahil mahkemelerin 2008 yılı iş yükü dağılımını rakamsal olarak göstermektedir. İzmir Bölge İdare Mahkemesi'nde 2008 yılında Mahkeme başkanı hariç 7 yargıç görev yapmaktaydı. 2008 yılında İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3416 davayı karara bağlamıştır. Bu durumda 1 yargıç yılda ortalama 488 davaya bakmıştır. Aynı şekilde İzmir vergi mahkemelerini değerlendirecek olursak, iş yükünün hafif olmadığını görmekteyiz. İzmir vergi mahkemelerinin her birinde başkan hariç 4'er yargıç görev yapmaktadır. 2008 yılında tüm vergi mahkemelerinde 7936 dava karara bağlanmıştır. Bu durumda yargıç başına 496 dava düşmektedir.

İzmir vergi mahkemelerinde 2007 yılından devreden ve 2008 yılında açılan davalar toplamı 11.108'dir. Ancak iş yükü fazlalığı nedeniyle bu davaların ancak 7.936 tanesi karara bağlanabilmiştir. Karara bağlanan davaların, açılan ve devreden

toplam davalara oranı %71,45'dir. Türkiye ortalamasının üzerinde olan bu oran, yine de yeterli değildir.

Tablo-10'da görebileceğimiz bir başka önemli nokta ise, dava açan mükelleflerin ne kadarının kazandığı ne kadarının davayı kaybettiğidir. 2008 yılında İzmir Vergi mahkemelerinde karara bağlanan 7936 davadan, 3535 tanesi mükellef lehine sonuçlanmıştır. Bu 3535 davada, mahkemeler dava konusu edilen idari işlemin iptal edilmesine hükmetmişlerdir. Buradan da anlaşılacağı üzere, 2008 yılında İzmir vergi mahkemelerinde dava açan mükelleflerden sadece %44,5'i haklı çıkmış ve lehlerine karar verilmiştir. Bu oran bizi yanıltmamalıdır. Çünkü aşağıda da belirteceğim üzere, bu oranın bulunmasında kullanılan dosya sayılarında sadece esastan görüşülen dosyalar yoktur. Bunlarla birlikte, dilekçe red, davanın açılmamış sayılması, merci tayini gibi kararlar da bulunmaktadır. Dilekçe red kararı çıkan bir dosya, aynı yıl içinde tekrar açılıp, esastan görüşülüp karara bağlanabilmektedir. Bu nedenle, mükelleflerin vergi mahkemelerinde açtıkları davalarda kazanma oranını daha doğru ortaya koymak için, sadece esastan görüşülüp karara bağlanan davalar üzerinden yorum ve değerlendirme yapmak yerinde olacaktır.

Dava henüz esastan görüşülmeye başlanmadan, ilk inceleme aşamasında reddediliyor ve yetkili mercii belirleniyor. İYUK 14. maddesine göre, dilekçeler ilk inceleme sırasında, görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, 3 ve 5. maddelere uygun olup olmadığı gibi konularda görevli yargıç tarafından incelenir. Bu hususlara uymayan dilekçeler reddedilir. İzmir mahkemelerinde dilekçe red ve davanın açılmamış olması durumlarına baktığımızda, 2107 davanın olduğu görülmektedir. Toplam karara bağlanan 7936 tanesinden 2107 tanesi dilekçe red ve davanın açılmamış sayılması olarak karşımıza çıkmaktadır. %26,5 gibi yüksek bir oranda dava esastan görüşülme aşamasına gelememiştir. Bu orana merci tayini, dilekçe iptali gibi kararları da eklediğimizde oran %32,4'e çıkmaktadır. Davaların hepsi esastan görüşülme aşamasına geçebilse, mükellef lehine sonuçlanan dava sayısı oranı değişecektir.

O halde, İzmir Vergi mahkemelerinde açılan ve karara bağlanan davalardan sadece, idari işlemin iptali ve davanın reddedilmesi kararlarını göz önünde bulunduracak olursak, mükellefin haklılığı hususunda daha sağlıklı bir netice elde

edebiliriz. İzmir vergi mahkemelerinde, esastan görüşülmüş olup, idari işlemin iptali ve davanın reddine ilişkin toplam 5.362 dava vardır. Bunlardan mükellef lehine sonuçlanan dava sayısı 3.535'dir. Bu durumda, vergi mahkemelerinde esastan görüşülen davalarda vergi mükelleflerinin lehine verilen kararların oranı %65,9'a yükselmektedir. Çok yüksek olmamakla birlikte, vergi yargısında mükelleflerin lehine çıkan kararların daha fazla olduğu ortadadır. Bu durumda; uzlaşma gibi idari çözüm yollarında sorunları çözülmeyen ya da idari başvuru yollarını kullanmamış mükelleflerin, vergi yargısına verdikleri önemi ve vergi mahkemelerinin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ne derece önemli olduğunun bir göstergesidir.

**Tablo 11:** İzmir İli Vergi Mahkemelerinin Gelen / Çıkan Dava Oranı (%) (2008)

1. VERGİ MAHKEMESİ	71.20
2. VERGİ MAHKEMESİ	76.22
3. VERGİ MAHKEMESİ	69.70
4. VERGİ MAHKEMESİ	68.87
TOPLAM	71.45

**Kaynak:** İzmir Bölge İdare Mahkemesi kaynaklarından tarafımda oluşturulmuştur.

Daha önce, Tablo-10'da belirtildiği üzere, İzmir Vergi mahkemelerinde 2008 yılında karara bağlanan davaların, 2007 yılından devredilen ve 2008 yılında açılan davaların toplamına oranı %71.45'dir. Bu oran Türkiye ortalamasının üzerinde olup yine de yeterli değildir. Geçmiş yıldan devreden davaların olmadığı, açılan her davanın aynı yıl içinde karara bağlandığı bir vergi yargısı, hem mükellefler açısından hem de yargıçların daha sağlıklı karar verebilmesi açısından isabetli olacaktır.

**Tablo 12:** İzmir Bölge İdare Mahkemesi Konularına Göre İş Yüğü Dağılımı (2008)

Konular	Toplam karara bağlanan	2009 yılına devir
GELİR VERGİSİ	136	63
KURUMLAR VERGİSİ	19	3
EMLAK VERGİSİ	13	1
KDV	123	116

GÜMRÜK VERGİLERİ	279	337
VERASET VE İNTİKAL VERGİLERİ	5	5
ÖZEL İDAREYE AİT VERGİLER	3	-
TOPLAM	578	525

**Kaynak:** İzmir Bölge İdare Mahkemesi kaynaklarından tarafımca oluşturulmuştur.

Tablo-12’de İzmir Bölge İdare Mahkemesi’ne açılan davaların konularına göre iş yükü dağılımı belirtilmiştir. Vergi mahkemelerinde tek yargıçla bakılan davalara karşı itiraz yoluna başvuran taraflar haklarını Bölge İdare Mahkemesi’nde aramaktadırlar. 2009 yılı için tek yargıçla bakılacak davalarda üst sınır 7.630TL’dir. Bölge İdare Mahkemesi’ne vergi mahkemelerinin kararlarına karşı açılan davalara baktığımızda 2008 yılı için büyük bir başarı söz konusudur. %90 gibi yüksek bir oranda davalar karara bağlanmaktadır.

**Tablo 13:** İzmir Vergi Mahkemeleri Konularına Göre İş Yükü Dağılımı (2008)

KONULAR	KARARA BAĞLANAN				2009 YILINA DEVİR			
	1. Vergi	2. Vergi	3. Vergi	4. Vergi	1. Vergi	2. Vergi	3. Vergi	4. Vergi
Gelir Vergisi	70	80	126	82	55	196	161	91
Kurumlar Vergisi	49	94	68	52	41	72	73	44
Emlak Vergisi	33	6	76	34	33	2	9	16
Gider Vergileri	-	-	15	-	-	-	4	-
Gümrük Vergileri	418	533	142	8	117	90	83	35
Veraset ve İntikal Vergileri	3	7	1	2	6	-	5	-
Özel İdare, Belediye ve Köylere ait vergi resim, harç vb.	19	98	26	12	71	39	28	16
Düzeltilme İstemlerinin reddinden doğan işler	13	-	9	-	-	-	-	-

KDV	276	328	329	307	227	105	386	236
Diğer İşler	1099	899	1216	1406	251	134	124	422
TOPLAM	1980	2045	2008	1903	801	638	873	860
GENEL TOPLAM	7936				3172			

**Kaynak:** İzmir Bölge İdare Mahkemesi kaynaklarından yararlanılarak tarafımdan hazırlanmıştır.

Tablo-13’de İzmir’deki 4 vergi mahkemesinin de 2008 yılı içinde karara bağladığı ve 2009 yılına devreden kararların konularına göre dağılımı verilmiştir.

3. Vergi Mahkemesi’ndeki gelir vergisi davaları diğer mahkemelere göre daha fazladır, aynı zamanda bu mahkemede gelir vergisi davalarında 2009 yılına devreden dava sayısı da oldukça fazladır.

Kurumlar vergisine karşı açılan davalarda 2. vergi mahkemesi, emlak vergisine karşı açılan davalarda ise yine 3. vergi mahkemesi ön plana çıkmaktadır.

Gümrük vergilerine karşı açılan davalarda 2. vergi mahkemesinde iş yükü çok fazla iken, 3 ve 4 mahkemelerde bu konudaki davalar az sayıdadır.

KDV’ye karşı açılan davalarda ise, diğer dava konularına göre bir denge söz konusudur.

Toplam karara bağlanan dava sayılarına baktığımızda mahkemelere dengeli bir şekilde dağıldığı görünmektedir. Ortalama 1984 olan karara bağlanan dava sayısından sapmalar çok fazla değildir. Ortalama %4,8 sapma görülmektedir. Bu durum, vergi mahkemelerinde toplam karara bağlanan davalar arasında çok büyük dengesizliklerin olmadığını göstermektedir.

Ancak konular itibariyle dengesizlikler mevcuttur. Yukarıda açıklandığı üzere, konularına göre, her mahkeme aynı sayıda davayı karara bağlamamaktadır. Bunun nedeni, açılan davaların bilgisayarlı sistem ile sırayla vergi mahkemelerine dağıtılıyor olmasıdır. Halbuki rastgele bir dağıtım yerine, vergi mahkemelerinde de uzmanlaşma ve konularına göre dava paylaşımı yoluna gidilse verimliliğin artacağı kanısındayım. Danıştay örneğinde olduğu gibi, 4 vergi mahkemesi de belirli konularda davalara bakmaya yetkili kılınabilir. Böylece sürekli aynı konuda davalara bakmakta olan yargıçlar konusunda uzmanlaşarak, daha isabetli kararlar verebilirler. Ancak bu konuda kanuni düzenleme yapılması güçtür. Çünkü her bir Bölge İdare Mahkemesi yargı çevresinde bulunan vergi mahkemesi sayısı ve bu mahkemelerde görev yapan

yargıç sayısı birbirine eşit değildir. Dolayısıyla tek bir genel çerçeveli kanun ile iller bazında vergi mahkemelerinin görevlerinin belirlenmesi zor olacaktır.

**Tablo 14:** Türkiye Genelinde Vergi Mahkemeleri Karar Türlerinin Konularına Göre Dağılımı (2007 YILI)

KONULAR	KARAR TÜRLERİ										
	RED	KABUL	KISMEN KABUL	İLK İNCELEME ÜZERİNE DİLEKÇE VE DAVA REDDİ MERCİ TEVDİİ	İŞLEMEN KALDIRMA	MERCİ TAYİNİ - BAĞLANTI	KABUL FERAGAT VB NEDENLERLE KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞI	DAVANIN AÇILMAMIŞ SAYILMASINA	AF KANUNLARINA GÖRE ÇIKANLAR	RE'SEN İNCELEME ÜZERİNE VERİLEN KESİN KARAR	TOPLAM
Gelir Vergisi	2274	6571	2401	2021	14	147	393	270	7	25	14123
Kurumlar Vergisi	603	1395	1184	739	1	20	81	64	2	14	4103
Emlak Vergisi	86	146	156	152	0	21	51	1	0	0	613
KDV	2939	5325	2577	2080	2	92	226	256	4	32	13533
Gümrük Vergileri	2447	3796	225	936	0	136	89	56	7	12	7704
Veraset ve İntikal Vergileri	20	43	42	21	0	4	9	1	0	3	143
Özel İdare, Belediye ve Köylere ait vergi resim, harç vb.	390	1011	502	765	0	19	203	13	1	2	2906
Düzeltilme İstemlerinin reddinden doğan işler	37	172	4	29	0	1	2	0	0	2	247
Yeni Konan Vergiler	82	432	94	84	0	18	6	3	0	4	723
Tam Yargı Davaları	7	4	4	18	0	0	2	1	0	0	36
Diğer İşler	6029	15227	3063	7871	7	425	1680	651	20	70	35043
<b>TOPLAM</b>	14914	34122	10252	14716	24	883	2742	1316	41	164	79174
<b>ORAN (%)</b>	<b>18,8</b>	<b>43,1</b>	<b>12,9</b>	<b>18,6</b>	<b>0,0</b>	<b>1,1</b>	<b>3,5</b>	<b>1,7</b>	<b>0,1</b>	<b>0,2</b>	<b>100,0</b>

Kaynak: [http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistik\\_2007/idari/vergi2-2007.pdf](http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistik_2007/idari/vergi2-2007.pdf) (Erişim: 02.05.2009)

Tablo-14'de Türkiye genelinde vergi mahkemeleri kararlarının konularına göre dağılımı 2007 yılı rakamlarıyla yer almaktadır. Bu veriler bize vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelerinin önemine ilişkin somut deliller sunmaktadır.

Toplam davalar içinde, önceki yıllarda olduğu gibi gelir vergisi ve KDV'den kaynaklanan davaların sayıca fazla olduğu görülmektedir. Genel olarak bakıldığında, yıllar itibariyle gelir vergisi ve KDV'den kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü için yargı yoluna başvurulması; bu vergi türlerine ilişkin vergilendirme işlemlerinin çokluğu kadar, idarenin bu vergilendirme işlemlerinde uyuşmazlık yaratacak şekilde idari işlem tesis ettiği ortadadır.

Gelir vergisi ve KDV'ye ilişkin davaların kabul ve kısmen kabul rakamlarına baktığımızda, bu görüşümüz desteklenmektedir. Gelir vergisine ilişkin esastan görüşülmüş 11.246 davanın sadece 2.274 tanesi reddedilmiştir. Bu da idarenin yaptığı idari işlemlerin %80'inin kısmen veya tamamen iptal edildiği anlamına gelir ki bu oran oldukça fazladır. Aynı şekilde KDV'ye ilişkin esastan görüşülen toplam 10.841 davanın sadece %27'si idare lehine sonuçlanmıştır. Bu verilerden yola çıkarak, bu kadar çok sayıda uyuşmazlık çıkartan KDV ve Gelir Vergisi konusunda, idarenin daha titiz idari işlem yapması gerektiğini söyleyebiliriz. Söz konusu vergilere ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde vergi mahkemeleri büyük öneme sahiptir.

Bir başka önemli konu da, ilk inceleme aşamasında reddedilen dilekçelerdir. 2007 yılında vergi mahkemelerinde açılan toplam 79.174 davanın 14.716'sı için ilk inceleme üzerine dilekçe veya dava red kararı verilmiştir. Bu oran %18,6'dır. Demek ki, bu kadar yüksek sayıda dava, henüz ilk incelemede reddedilmektedir. Bu da vergi davalarını açarken mükellefler tarafından daha dikkatli olunması gerektiğini göstermektedir. Dava açılırken, söz konusu idari işlemin dava konusu yapıp yapılamayacağı, görevli ve yetkili mahkemeye açılıp açılmadığı gibi konulara dikkat edilmelidir. Usulüne uygun dava açıldığı takdirde, dava esastan görüşülür ve mükellef haklıysa, idari aşamada çözemediği uyuşmazlığı vergi mahkemeleri sayesinde çözer.

Son olarak toplam veriler içinde, mükelleflerin lehine sonuçlanan davalara bakacak olursak, şu sonuçlara ortaya çıkacaktır: 2007 yılında vergi mahkemelerinde esastan görüşülen 59.288 davanın, 14.914 tanesi reddedilmiştir. Bu, görüşülen davaların sadece %25'inin idare lehine sonuçlandığını gösterir ki bu oran oldukça düşüktür. İdarenin yaptığı işlemlerin kanuna aykırı olduğu anlamına gelir ve hukuk devleti açısından sakıncalı bir gelişmedir.

**Tablo 15:** Danıştay 3-4-7 ve 9. dairelerinin karar türlerinin konularına göre dağılımı (2008)

DAVA KONUSU	2007 Yılından Devreden		2008 Yılında Açılan		GENEL TOPLAM		Karara Bağlanan		2009 Yılına Devreden	
	İlk Derece	Temyiz	İlk Derece	Temyiz	İlk Derece	Temyiz	İlk Derece	Temyiz	İlk Derece	Temyiz
Gelir Vergisi	23	3126	60	7392	83	10518	31	5274	52	5244
Kurumlar Vergisi	0	2335	0	3242	0	5577	0	2201	0	3376
Gider Vergisi	1	253	1	236	2	489	0	262	2	227
Katma Değer Vergisi	0	7228	0	10225	0	17453	0	7496	0	9957
Emlak Vergisi	0	515	0	322	0	837	0	277	0	560
Damga Vergisi	21	508	2	522	23	1030	11	367	12	663
Veraset ve İntikal Vergisi	1	81	0	61	1	142	0	58	1	84
Gümrük Vergisi-İthale İlişkin Vergiler	8	5301	17	5271	25	10572	8	3801	17	6771
Motorlu Taşıt Vergisi	11	353	3	418	14	771	3	209	11	562
Belediye Gelirleri	10	97	0	617	10	714	0	451	10	263
Taşıt Alım Vergisi	2	109	0	0	2	109	2	26	0	83
Vergiden Kaynaklanan Amme Alacaklarının Tahsiline İlişkin Uyuşmazlıklar	0	1320	0	2366	0	3686	0	1496	0	2190
Özel Tüketim Vergisi	18	450	12	654	30	1104	5	802	25	302
Diğer Vergi, Resim ve Harçlar	10	448	0	291	10	739	0	249	10	490
<b>TOPLAM</b>	<b>105</b>	<b>22124</b>	<b>95</b>	<b>31617</b>	<b>200</b>	<b>53741</b>	<b>60</b>	<b>22969</b>	<b>140</b>	<b>30772</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>22229</b>		<b>31712</b>		<b>53941</b>		<b>23029</b>		<b>30912</b>	

**Kaynak:** Tablo 13-14-15 Danıştay'ın 3-4-7 ve 9. Daireleri'nin yazı işleri müdürlüklerinden ve Danıştay Bilgi İşlem Birimi'nden 27.03.2009 tarihinde alınan verilerle tarafımdan hazırlanmıştır.

Tablo-15 Danıştay'ın 3-4-7 ve 9. dairelerinin verdiği kararların konularına göre dağılımını göstermektedir. Bu tabloya göre, 2008 yılında Danıştay'da 2007 yılından devredenlerle birlikte 53.941 dava bulunmaktadır. Ancak Danıştay bu davalardan sadece 23.029 tanesini karara bağlayabilmiştir. Toplam davalar içinde, karara bağlanan davaların oranı %42,7'dir. Tablo-7'de Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde bu oranın %61,6 olduğunu belirtmiştik. Görüldüğü gibi Danıştay'da bu oran daha düşüktür. Bu durum, Danıştay'daki iş yükünün ne kadar fazla olduğunu göstermektedir.

Sadece temyiz mercii olarak incelenen dosyalara baktığımızda bu oran yine %42,7'dir. Danıştay'ın ilk derece yargı yeri olarak baktığı vergi davaları toplam davalar içinde çok az yer tuttuğundan, oranı çok fazla etkilememektedir.

Konularına göre incelediğimizde, Katma Değer Vergisine ilişkin davalar, vergi mahkemelerinde olduğu gibi Danıştay'da da çoğunlukta yer almaktadır. Toplam

53.741 davanın 17.453 tanesi KDV'ye ilişkin uyuşmazlıklara ait davalardır. Toplam içinde %32 gibi yüksek bir orana sahip KDV'nin önemi açıkça görülmektedir. İdarenin KDV'ye ilişkin yaptığı vergilendirme işlemlerine karşı vergi mahkemelerinde açılan ve mükellefin aleyhine sonuçlanan davalar, Danıştay'a temyiz yoluyla başvurularak çözüme kavuşturulmak istenmektedir.

Danıştay temyiz mercii olarak baktığı davalarda temyiz istemini red ya da kabul eder. Red durumunda, vergi mahkemesinin verdiği kararı onaylar, açılan davayı reddeder. Ancak, temyiz isteminin kabul edilmesi durumunda vergi mahkemesi kararını bozup, yeniden karar verilmek üzere dosyayı vergi mahkemesine gönderir. İşte bu durum, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelerinin önemini göstermektedir. Vergi mahkemeleri Danıştay'dan bozularak gelen dosyada ısrar kararı verebilir ya da bozma kararına uyar.

Tablo-15'de gelir vergisinden ve gümrük vergisi ile ithale ilişkin vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklar nedeniyle Danıştay'a temyiz yoluyla dava açılması toplam davalar içinde büyük yer tutmaktadır. Bu durumda, vergi mahkemelerinde olduğu gibi, Danıştay'da da aynı tür vergilere ilişkin uyuşmazlıkların olduğu görülmektedir. İdare bu vergilere ilişkin idari işlem tesis ederken daha az hata yapmalı, vergilemede adalet ilkelerine uymalı ve hukuk devleti açısından önemli olan, idari işlemlerin kanunlara uygunluğuna dikkat etmelidir.

**Tablo 16:** Danıştay 3-4-7 ve 9. dairelerinin verdiği kararların türüne göre dağılımı(2008 yılı)

KARAR TÜRÜ	İLK DERECE		TEMYİZEN	
	SAYISI	ORAN	SAYISI	ORAN
RED	20	33,33	16063	69,93
BOZMA (Kabul ve İptal)	19	31,67	4553	19,82
GÖNDERME	1	1,67	946	4,12
DAİRELER ARASI GÖNDERME	1	1,67	232	1,01
İŞLEMEN KALDIRMA	0	0,00	2	0,01
DİLEKÇE RED	16	26,67	0	0,00
DİĞER KARARLAR	3	5,00	1173	5,11
<b>TOPLAM</b>	<b>60</b>	<b>100,00</b>	<b>22969</b>	<b>100,00</b>

**Kaynak:** Tablo-15'deki verilerden yararlanılarak tarafımdan hazırlanmıştır.

Tablo-16'da Danıştay'ın 3-4-7 ve 9. dairelerinin verdiği kararların türüne göre dağılımı yer almaktadır.

Bu tablodan, Danıştay'ın büyük oranda vergi mahkemelerinin verdiği kararları onadığı anlaşılmaktadır. 2008 yılında temyiz edilen toplam 22.969 dava dosyasından

16.063 tanesinde temyiz istemi reddedilmiştir. Bu rakamsal olarak %69,93 oranına tekabül etmektedir. Yani ilk derece yargı yeri olan vergi mahkemelerinin kararları bu oranda onanmıştır. Bu durum, vergi mahkemelerinin verdiği kararların ne derece isabetli olduğunu göstermektedir. Vergi yargısı içinde Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'ın yanında, vergi mahkemelerinin de büyük önem taşıdığı ortadadır.

Danıştay'a yapılan temyiz başvurularının sadece %19,82'si kabul edilerek, mahkeme kararları bozulup tekrar görüşülmek üzere vergi mahkemelerine geri gönderilmektedir. Tablo-15'in açıklamalarında belirtildiği üzere vergi mahkemeleri bu kararlara karşı, ısrar kararı verip ilk kararlarında direnebilecekleri gibi, bozma kararına uyup ilk verdikleri dışında başka bir karar da verebilirler. Burada üzerinde durulması gereken nokta, Danıştay bozduğu vergi mahkemesi kararına konu dava hakkında yeniden bir karar vermeyip, konunun tekrar görüşülmesi için dosyayı üzere vergi mahkemesine göndermektedir. Bu durum, vergi mahkemelerinin önemini ortaya koymaktadır.

**Tablo 17:** Danıştay 3-4-7 ve 9. Dairelerde Yürütmenin Durdurulması İstemli Dosya Sayısı

2008 Yılı Yürütmenin Durdurulması İstemli Dava Dosyaları	AÇILAN DAVA		KARARA BAĞLANAN	
	İLK DERECE	TEMYİZEN	İLK DERECE	TEMYİZEN
	48	7529	44	7012

**Kaynak:** Danıştay Bilgi İşlem Birimi'nden 27.03.2009 tarihinde alınan verilerle tarafımdan hazırlanmıştır.

Yürütmenin durdurulması, İYUK 27. maddede açıklanmıştır. Söz konusu idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalar yürütmenin durdurulması istemli olarak açılabilir. İşte bu gerekçelerle Danıştay'a ilk derece mahkemesi olarak açılan davaların 48 tanesinde yürütmenin durdurulması istenmiş, bunardan 44 tanesi karara bağlanmıştır. Diğer taraftan, Danıştay'a temyiz istemli yapılan başvuruların 7.529 tanesinde yürütmenin durdurulması istenmiş ve bunlardan 7012 tanesi hakkında karar verilmiştir. Yürütmenin durdurulması davacı açısından çok önemlidir. Bu nedenle yürütmenin durdurulması istemleri kısa süre içinde karara bağlanır. Tablodan da görüldüğü gibi yıl içinde yürütmenin durdurulması istemli dava dosyalarının büyük kısmı karara bağlanmıştır. Aynı şekilde vergi mahkemelerinde de yürütmenin durdurulması

istemleri yasal zorunluluk nedeniyle hemen karara bağlanmakta ve böylece mükellefler yapılan hatalı idari işlem karşısında zarar görmekten kurtulmaktadır. Esastan karar verilene kadar, İYUK md. 27/2’de öngörülen koşulların birlikte gerçekleşmesi halinde, idari işlemin yürütmesi durdurulur. Böylece, mükellef hakları vergi mahkemeleri tarafından dava sonuna kadar güvence altına alınmış olur. Mükelleflerin zarar görmemesi, adalete güvenmeleri ve haklarını aramaları yönünden yürütmenin durdurulması müessesesi isabetli bir yasal düzenlemedir. Uyuşmazlıkların çözümünde yürütmenin durdurulması müessesesi sayesinde vergi mahkemelerinin önemi de ön plana çıkmış olmaktadır.

## SONUÇ

Devlet kamu harcamalarının artması nedeniyle kamu gelirlerini arttırmak zorundadır. Kamu gelirlerini vergi yoluyla arttırmak mümkündür. Vergi gelirlerini arttırmak isteyen devletin karşısında, bireysel gelirini sürekli arttırmak isteyen vergi mükellefleri bulunduğundan; bu iki tarafın çıkarları çatışmaktadır. Bu nedenle, gelir idaresi ile vergi mükellefleri arasında vergi uyumsuzlukları ortaya çıkmaktadır. Vergi uyumsuzlukları idari çözüm yolları ile çözülebildiği gibi, yargısal çözüm yolları ile de çözümlenebilmektedir.

Ülkemizde vergi yargısı 1982 yılında yapılan reform ile büyük gelişme kaydetmiştir. Bugünkü vergi yargısının temelini oluşturan kanunlar o dönemde çıkartılmıştır. Bu kanunlar; Danıştay Kanunu, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerini Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'dur. Bu kanunlarla birlikte ülkemizde, iki dereceli vergi yargısı sistemine geçilmiştir. Vergi uyumsuzluklarında görevli mahkemeler; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dır. Ülkemizde vergi yargısı idari yargı içinde örgütlenmiştir. Ayrı bir vergi yargılama usulü yoktur. İdari yargılama usullerine tabidir.

Vergi yargısının idari yargı içinde örgütlenmiş olması yerine bağımsız vergi yargısı olması gerektiği düşüncesindeyim. Vergilendirme işlemleri, birer idari işlem oldukları için, vergi uyumsuzluklarından doğan davalar da idari dava niteliği taşır ve bu nedenle vergi yargısının adli yargı içinde örgütlenmiş olması düşünülemez. Vergi yargısının idari yargı içinde yer alması da diğer idari davalar ile birlikte idari yargılama usullerine tabi olduğu sonucunu doğurmaktadır. Halbuki vergi yargısı bağımsız olsa, ayrı bir vergi yargılama usulü kanunu çıkartılabilir. Böylece idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri yargıçları tamamen farklı atanırlar. Aralarında geçişler olmaz. Hatta vergi mahkemeleri yargıçlarının eğitimleri de idari yargı yargıç adaylarından farklı gerçekleşirse, vergi mahkemelerinde etkinliğin artacağı görüşümdedir.

Vergi mahkemeleri hukuk devleti açısından çok önemlidir. Vergi idaresini yaptığı kanunsuz, hatalı ya da hukuka uyarlılığı bulunmayan işlemlerin önüne geçilmesi için, mükellefler açısından bir güven oluşturmaktadırlar. Hukuk devletinin

gelişimi ve devamı açısından vergi mahkemelerine gereken önemin verilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi mükellefleri haklarını aramaları açısından bilinçlendirilmelidirler. Böylece vergi yargısı daha bilinçli bir şekilde kullanılarak, vergi yargısından daha çok verim alınabilir. Dava sonucu ne olursa olsun, gelir idaresinin yaptığı işlemlere karşı vergi mahkemelerine başvurulması, idareyi daha dikkatli, daha titiz ve kanunlara, mükelleflere saygılı hareket etmesini sağlayacaktır.

Vergi mahkemelerinin; yargısal denetim, uyuşmazlıkları çözme, içtihat yaratma ve hukuki güvenlik sağlama işlevleri vardır. Yargısal denetim; anayasada ifade edildiği gibi, idarenin eylem ve işlemlerinin yargı yoluna başvurulabilmesidir. Gelir idaresi, gerçekleştirdiği işlemleri yargısal denetime tabi olduğunu bilerek, işlemlerini hukuka uygun şekilde gerçekleştirme çabası içine girecektir. Bu durum vergi mükellefleri ve hukuk devleti açısından olumlu olacaktır. Uyuşmazlıkları çözme işlevi, vergi davalarının doğal sonucudur. İdari aşamada anlaşılamayan ya da hiç idari çözüm yollarına gidilmeyen uyuşmazlıklar, hukuk kurallarına uygun bir şekilde çözüme kavuşmaktadır. Vergi davalarında kıyas yasağı olmakla birlikte, genel olarak bakıldığında vergisel uyuşmazlıklar için ortak kabul görmüş, benimsenmiş görüşlerin olması gerekmektedir. Bu vergi yargısında birlik için gereklidir. Vergi mahkemesi kararları da, bu birliği sağlamaktadır. Son olarak hukuki güvenlik sağlama işlevine değinmek gerekirse, vergi yargısının bu işlevi, en önemlilerinden biridir. Hukuk devleti için olmazsa olmazlardan biridir. Önceden de değinildiği üzere, vergi yargısının hukuki güvenlik sağlama işlevi, idarenin mükellef üzerinde ezici bir güç oluşturmasının önüne geçer. Mükellef haklarını korur. Mükellef tarafından yargıya ve idareye güven artar. Bu vergisel uyuşmazlıklar açısından önemli olduğu kadar, sosyal hayata da olumlu olarak yansır.

Vergi uyuşmazlığı verginin taraflarının farklı düşünce ve davranışları nedeniyle uygulamada karşılaşılan anlaşmazlığı ifade eder. Vergi uyuşmazlıklarında iki taraf bulunmaktadır. Bu taraflardan birincisi, devlet ya da devlet tarafından vergilendirme yetkisiyle donatılmış kamu kuruluşları; diğeri ise, vergi yükümlüsüdür. Vergi uyuşmazlığının ortaya çıkış sebepleri; vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergi incelemeleri, hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması, matrahın düşük beyanı, verginin ödenmemesi şeklinde sıralanabilir.

Ortaya çıkan bu uyuşmazlıkların çözümünde vergi mahkemeleri genel görevli mahkemelerdir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelerinin etkinliğini ve önemini arttırmak için, bazı sorunların önüne geçilmesi gerekmektedir.

Vergi yargısı hakimlerinin teknik bilgi düzeyi yeterli değildir. Teknik ve muhasebe bilgisi gerektiren vergi yargısı hakimliği için, ayrı bir eğitim ve mesleğe hazırlık dönemi olmalıdır. Hakimlerin teknik bilgi düzeyini arttırmak için, meslek içi sürekli eğitimler verilmelidir. Hakim adaylığı süreci, idari yargı adayları ile birlikte olmamalıdır. Ayrı bir hazırlık süreci geçirmelidirler.

Bilirkişilik makamı mümkün olduğunca az kullanılmalıdır. Sürekli bilirkişiye başvurmak, hakimleri bilirkişi raporları doğrultusunda karar vermeye sürüklemektedir. İdare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri arasında geçiş olduğundan, idare mahkemesi hakimliği yapmış bir kişi, vergi mahkemesine geldiğinde genellikle bilirkişiye başvurmaktadır. Bilirkişilik makamına sürekli başvurmak vergi yargısı açısından olumlu sonuçlar doğurmamaktadır. Önemli olan, bilirkişilerden en az (gerektiği kadar) yararlanma suretiyle, sakıncaları azaltmaya çalışmaktır. Bu da sadece vergi uyuşmazlıklarını çözümleyen mahkemelerin oluşturduğu bağımsız bir vergi yargısı düzeninin kurulması ile sağlanabilir.

Vergi usul kanunu ve vergi yargısı kanunlarının farklı ekollerden alınmış olmaları, bütünlük açısından problem oluşturmaktadır. 1949–1950 yıllarında Alman ekolünden etkilenerek düzenlenen vergi usul kanunu ile onun bütünleyicisi olması beklenen ve 1982 yılında Fransız ekolünden etkilenerek düzenlenen vergi yargısı kanunları arasında örtüşmeyen noktalar bulunmaktadır. Ülkemizde vergi yargısı üzerine çalışmaları olan başarılı akademisyenlerimiz ve meslek mensuplarımız bulunmaktadır. Hem vergi usul hem vergi yargısı alanında, büyük bir çalışma başlatılarak, günlük kısa vadeli çözümler üretmek yerine; kalıcı, uzun vadeli düzenlemeler yapılmalıdır.

Anayasa'nın 125. maddesinde ve İYUK 2. maddesinde; 'yargı yetkisinin, idari işlemin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu ve yargı organının yürütmenin yerine geçerek karar veremeyeceği' belirtilmektedir. Ancak, vergi davalarında vergi mahkemeleri, vergi dairelerinin tarh ettiği matrahı iptal edip, yeni bir tarh işlemi gerçekleştirmek suretiyle, vergiyi yeniden hesaplayarak yapılan idari işlem yerine yeni bir işlem gerçekleştirmektedirler. İYUK ve Anayasa'da gerekli

düzenlemelerin yapılarak, vergi mahkemelerinin bu özellikli durumu kanunlarda belirtilmelidir.

Mükellefle idare arasındaki en büyük sorun olan mevzuat karmaşasının önüne geçilmelidir. Uyuşmazlıkların en büyük nedeni mevzuatın karmaşık olmasıdır. Bununla birlikte, sorun çıkartan bir başka husus ise; vergi davasının kaybedilmesi halinde faiz ödeme yükümlülüğü olmasıdır. Bu uygulama dava açma bakımından caydırıcı olmaktadır. Bu durum kötü niyetli mükellefler için düşünülmüş ise de hak arama özgürlüğünü kısıtlamaktadır. Bu konuda gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

En isabetli ve en kısa sürede davanın sonuçlandırılması suretiyle yargılama ilkelerinden olan, en kısa sürede en az masrafla yargılamanın yapılması ilkesinin hayat geçirilmesiyle vergi mahkemelerinin hak ettiği öneme kavuşmaları sağlanabilir.

Vergi mahkemeleri ve vergi dairelerinin vergi kavramına bakışındaki farklılık da sorun teşkil etmektedir. En iyi maliyeci en fazla gelir toplayan maliyecidir yaklaşımı ile vergi uygulayıcısı olaylara hazineci gözüyle yaklaşabilmektedir. Vergi hakimi ise hukuka uygunluk denetimi yapmak durumundadır. Vergi idaresi vergi kanunlarını yargı kararları ışığında içtihatlarla değil de kendi iç genelgeleriyle, kendi uygulamalarıyla değiştirme yoluna gitmektedirler. Vergi idaresini bu tutumu yüzünden yargılama giderleri artmaktadır. Mükellefi aynı, konusu aynı olaylarda mükellefler lehine yargı kararı olduğu halde, buna uymak yerine kendi bildiği gibi işlemde bulunarak, birçok dava açılmasına neden olmaktadır. Bu şekilde yargılama giderleri ve vergi mahkemelerinde iş yükü artmaktadır. Vergi mahkemesi kararlarının ne kadar önemli ve uygulanması gerekliliğini, gelir idaresinin benimsemesi gerekmektedir.

Mekan ve personel yetersizliği vergi yargısı için önemli bir problemdir. Mahkeme binaları, adalet sarayları yargı mensubu ve personelinin en kolay, en işlevsel ve en verimli şekilde çalışmasını sağlayacak düzeyde olmalıdır. Birçok vergi mahkemesi bulunan ilde kurulması düşünülen mahkemeler, fiziki imkansızlıktan dolayı kurulamamaktadır.

Taraflardan kaynaklı sorunların önüne geçilmesi gerekmektedir. Dava dilekçelerinin usul yönünden tam ve eksiksiz, içerik yönünden de maddi olayı ortaya koyan iddia itiraz ve tezlerinin yer aldığı yasal dayanaklarının da belirtildiği nitelikte olması gerekmektedir. Aksi takdirde, bu hususlara uymayan dilekçeler ilk

incelemede dilekçe red kararı verilerek geri gönderilmekte ve bir aylık ek süre verilmektedir. Bu da davanın görüşülme süresini uzatmaktadır.

Savunma hakkı olan idareden söz konusu idari işleme ilişkin belgeler istenmekte ancak idare bunları savunma dosyasına eklememektedir. Vergi mahkemeleri bu durumda ara karar vermek suretiyle re'sen araştırma ilkesi gereği ilgili belgeler istenmektedir. Bu ara kararlar da yargılama süresini uzatmakta ve yargılama giderlerini arttırmaktadır. Savunma yapmanın da bir hak olduğu dikkate alındığında işlem dosyalarının dava açıldığından haberdar olan idarece en kısa sürede yargı yerine ulaştırılması gerekmektedir.

Tek hakimle verilen kararlara karşı bölge idare mahkemelerine itiraz başvurusu ile, kurul halinde verilen kararlara karşı ise Danıştay'da temyiz yolu ile dava açılmasının kriteri parasal sınırdır. Bu kriter parasal olmaktansa, konu bazında olmalıdır. Böylece vergi mahkemeleri kararlarına karşı konu ve tarafları aynı olan davalarda sadece parasal sınır nedeniyle farklı üst derece mahkemelerine başvurmak gerekmez.

Vergi mahkemeleri kararlarına karşı vergi idaresinin tutumunu değiştirmemesi, sorumluluk almaktan kaçınması da büyük bir sorundur. Tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinde artık kesinleşmiş vergi mahkemesi kararları varken, vergi idaresinin bunları yok sayarak aynı şekilde hatalı ceza kesme ve tarhiyat işlemi yapması, vergi mahkemelerinde iş yükünü arttırmaktadır. Bunun önüne geçilmesi için vergi idaresinin, yargı kararlarını içselleştirmesi gerekmektedir. Böylece yapılan idari işlemlerin yargıya intikal emesi azalacaktır.

Vergi mahkemeleri, idare mahkemeleri ve adli yargı yerleri arasında bazı hukuki düzenlemeler nedeniyle görev bakımından çelişkiler olabilmektedir. Gümrük idaresince yapılan bir gümrük vergisi tahakkukunda; gümrük vergisi ile katma değer vergisine karşı vergi mahkemesinde, toplu konut fonu ile destekleme fiyat ve istikrar fonuna karşı idare mahkemesinde, bazı gümrük para cezalarına karşı yine idare mahkemesinde dava açılmaktadır. İdare mahkemeleri genelde vergi mahkemesi kararlarını bekletici ön mesele kabul etmektedir. Bu durum ise davanın uzamasına sebep olmaktadır. Bu tür fonlara ilişkin uyuşmazlıkların da bir kanuni düzenleme yapılarak vergi mahkemesinde çözümlenmesi daha pratik sonuç verecektir.

Vergi davalarında, duruşma yapılması; gerçeğe yaklaşma, mahkeme ile taraflar arasında diyalog, tarafların davanın çözümüne katkıları, hakimlerde vicdani kanaat oluşması, kararda isabet sağlanması, tarafların deşarj olması açısından son derece yararlıdır. Bu nedenle vergi davalarında duruşma; davaları uzatan faydasız bir faaliyet değildir. İYUK md. 31’de duruşma hususunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na atıfta bulunulmuştur. Duruşmaya ilişkin hükümlerin atıfta bulunmak yerine, İYUK’da ayrıca düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergi mahkemesi kararlarına karşı bölge idare mahkemelerine itiraz yoluyla başvurulduğunda, bölge idare mahkemesi vergi mahkemesi kararlarını onaylar ya da bozar. Ancak bozduğu kararları, inceleyerek işin esası hakkında karar verir. Böylece vergi bozma kararı çıkan vergi mahkemesi kararları tekrar vergi mahkemelerine gönderilmeyerek vergi mahkemelerinin iş yükü az da olsa hafiflemiş olmaktadır. Hem iş yükü açısından hem de aynı davayı farklı yargıçların incelemesi açısından yararlı bir uygulamadır. Ancak Danıştay’da durum farklıdır. Danıştay temyiz mercii olarak, vergi mahkemesi kararlarını onar ya da bozar. Ancak bozduğu kararları esastan tekrar incelemez. Kararı veren vergi mahkemesine tekrar incelenmek ve karar verilmek üzere geri gönderir. Bu uygulama vergi mahkemelerinin iş yükünü arttırmaktadır. Danıştay da bölge idare mahkemeleri gibi, bozma kararı verdiği vergi mahkemesi kararlarını esastan görüşerek tekrar karar vermelidir. Böylece vergi mahkemelerinde iş yükü hafifler itiraz merciinde olduğu gibi, kurul halinde verilen kararları da farklı yargıçlar incelemiş olacağından, davalardan daha sağlıklı sonuçlar alınır. Kararı bozulan vergi mahkemesine, aynı davanın yeniden görüşülmek üzere geri gönderilmesi ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerine olan itibarın azalmasına neden olabilmektedir.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarına karşı uzlaşma müessesesi yeterli değildir. . Vergi alacağının tahsilini kolaylaştırmak yargı organlarının iş yükünü azaltmak, mükellefi dava masraf ve takip yükünden kurtarmak, kamu alacağının enflasyonda aşınmasını önlemek amacıyla, uyuşmazlık müessesesinin daha etkin hale getirilmesi gerekmektedir. Batı ülkelerinde, vergi uyuşmazlıklarının %90’ının uzlaşma yolu ile çözümlenmesine karşılık, ülkemizde bu oran oldukça düşük kalmaktadır. Uzlaşmanın sınırlarını belirlemek Maliye Bakanlığı’nın yetkisindedir. Ülkemizde konu itibariyle uzlaşmanın sınırları oldukça dardır. Avrupa ülkelerinde, sınırlar

oldukça geniş olduğundan daha etkili bir uzlaşma uygulaması ortaya çıkmaktadır. Ayrıca uzlaşmada anlaşılammış olsa da, dava vergi yargısına olgunlaşmış şekilde, her iki tarafın da dosya ve belgeleri hazır şekilde gelecektir. İyi işleyen bir uzlaşma uygulamasının bu açıdan da vergi yargısına yararları dokunacaktır. Ülkemizde adı uzlaşma olan bu müessesenin, cezalarda indirim uygulamasından farkı kalmamıştır. Uzlaşma, anlaşma yerine, idarenin söylediği tutarın mükellefe kabul ettirme yolu izlenmektedir. O nedenle yapıcı bir uzlaşma uygulaması yoktur. Uzlaşma komisyonlarında mükellefe söz hakkı tanınmamakta, idarenin ortaya koyduğu çözüm şekli kabul ettirilmeye çalışılmaktadır. Uzlaşma komisyonlarının idare lehine taraflı davranmaları bu müessesenin güvenilirliğini sarsmaktadır.

2008 yılı verilerine baktığımızda uzlaşmaya konu olan uyuşmazlıklarda, vergi asıllarında %56,4, vergi cezalarında %97,5 oranında uzlaşıldığı anlaşılmaktadır. Haklı olmadığını bilen mükellef, vergi yargısına gitmektense uzlaşma yolu ile cezalarda indirim yaptırmak istemektedir. Oranlardan da anlaşılacağı üzere, uzlaşma müessesesi, günümüzde, cezaları büyük oranda kaldıran bir uygulama haline gelmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının yoğun ve yaygın olması çift yönlü vergi kaybına yol açmaktadır. Çünkü bir yandan vergi yükümlüleri yönünden ödenmesi gereken vergilerin zamanında ödenmemesi biçiminde bir kayıp söz konusu olmakta, diğer yandan açılan davaların büyük kısmının idare aleyhine sonuçlandığı dikkate alındığında, yargılama giderleri için harcanması nedeniyle, tahsil edilmiş olan vergiler kaybedilmektedir. Gerçi, vergi uyuşmazlıklarının sebebi sadece yargı organları değildir. Uyuşmazlıklar daha çok, düzenleme ve uygulama hata ve yanlışlıklarından kaynaklanmaktadır. Buna bir de yargı organlarının hataları ve çelişik kararları eklenince, uyuşmazlıklar çığ gibi büyümektedir. Uyuşmazlıkların azaltılması için gerekli çalışmaların yapılması gerekmektedir.

Yargı organlarında ortaya çıkan kararların çelişkili olması, uzun zaman alması ya da hukuka uygun bulunmaması, hem yükümlülerin hem de idarenin hukuka/sisteme olan güvenini zayıflatmaktadır. Yargının başarısızlığı, hukukun üstünlüğüne inanan insanların son başvuru yeri, son sığınağı olan yargı organlarına karşı güvensizliği beraberinde getirmektedir.

Vergi yargısı ile vergi idaresi arasındaki yorum farklarından kaynaklanan uyuşmazlıklarda vergi mahkemeleri önemli rol oynamaktadırlar. Bazı harcamaların gider yazılabilmesi hususunda, idare gider azaltıcı, vergi arttırıcı yorum yapmakta; yargı ise mükellefin lehine olarak olayların gerçek mahiyetleriyle değerlendirilmesi şeklinde yorum yapmaktadır. İdare sanat eseri harcamalarını gider olarak kabul etmezken, vergi mahkemeleri belirli ölçülerde gider olarak kabul etmektedir. Emsal kira bedelinin altında kiraya verilen taşınmaza ilişkin vergileme işleminde, idare en az emsal kira bedeli kadar vergilendirme işlemi yaparken, vergi mahkemeleri kararları, gerçek kira ne ise, o tutar üzerinden vergilendirme yapılması gerekliliğini savunmaktadır. Bu örneklerden anlaşılan; vergi idaresi ile vergi yargısı arasında yorum farkından kaynaklanan uyuşmazlıklar vardır. Vergi mahkemeleri, bu tür durumlarda, mükellef lehine olacak şekilde ve olayların gerçek mahiyeti itibariyle değerlendirilmesi şeklinde yorum yapmaktadır. Bu durumda, günlük hayatta vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelerinin önemi bir kez daha anlaşılmaktadır.

Türk vergi yargısında iş yükü Avrupa ülkeleri ile kıyaslandığında daha ağırdır. 2007 yılında Türkiye genelindeki vergi mahkemelerinde açılan davalarda, önceki yıllarda olduğu gibi gelir vergisi ve KDV'ye karşı açılan davalar sayıca fazladır. Toplam içinde oransal olarak büyük yer tutmaktadırlar. Açılan davaların, sonuçlanan davalara oranına baktığımızda, yıllar itibariyle çok büyük değişikliklerin olmadığını görmekteyiz. %61,60 olan bu oran oldukça düşüktür. Geçen yıldan devreden ve mevcut sene içinde açılan her 10 davadan sadece 6 tanesi karara bağlanmaktadır.

Vergi mahkemelerinin iş yükünün fazlalığı isabetli karar verme konumunu etkilemektedir. 1986 yılında 74660 adet olan yıllık dava sayısı, 1992'de 109758 olmuştur. 2007 yılında ise bu rakam 128534'e çıkmıştır. 1992 yılında karara bağlanan dava sayısı 63642 iken, 2007 yılında ise bu rakamın 79174'e kadar çıkmıştır. Ancak açılan ve karara bağlanan dava sayısı oranlarına bakıldığında yıllar itibariyle, ciddi bir artış olmadığı görünmektedir. Vergi mahkemelerinin bu kadar önemli olduğu bir vergi sisteminde gerekli önlemlerin alınamayıp, açılan/sonuçlanan dava sayısının sürekli düşük oranlarda seyretmesi olumsuz bir göstergedir. Yıllar itibariyle dava sayıları hızla artmıştır ancak ne yazık ki, verimsizlik artmıştır.

Mahkemelerde toplam davaların artış oranı ile karara bağlanan artış oranı birbirine çok yakındır. Bu durumda idari yargı organlarının sürekli bir iş yoğunluğu içinde olduğu söylenebilir.

İzmir vergi mahkemelerinde 2007 yılından devreden ve 2008 yılında açılan davalar toplamı 11.108'dir. Ancak iş yükü fazlalığı nedeniyle bu davaların ancak 7.936 tanesi karara bağlanabilmiştir. Karara bağlanan davaların, açılan ve devreden toplam davalara oranı %71,45'dir. Türkiye ortalamasının üzerinde olan bu oran, yine de yeterli değildir.

İzmir Vergi mahkemelerinde açılan ve karara bağlanan davalardan sadece, idari işlemin iptali ve davanın reddedilmesi kararlarını göz önünde bulunduracak olursak, mükellefin haklılığı hususunda daha sağlıklı bir netice elde edebiliriz. İzmir vergi mahkemelerinde, esastan görüşülmüş olup, idari işlemin iptali ve davanın reddine ilişkin toplam 5.362 dava vardır. Bunlardan mükellef lehine sonuçlanan dava sayısı 3.535'dir. Bu durumda, vergi mahkemelerinde esastan görüşülen davalarda vergi mükelleflerinin lehine verilen kararların oranı %65,9'a yükselmektedir. Çok yüksek olmamakla birlikte, vergi yargısında mükelleflerinin lehine çıkan kararların daha fazla olduğu ortadadır. Bu durumda; uzlaşma gibi idari çözüm yollarında sorunları çözülmeyen ya da idari başvuru yollarını kullanmamış mükelleflerin, vergi yargısına verdikleri önemi ve vergi mahkemelerinin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ne derece önemli olduğunun bir göstergesidir.

İzmir Vergi mahkemelerinde 2008 yılında karara bağlanan davaların, 2007 yılından devredilen ve 2008 yılında açılan davaların toplamına oranı %71.45'dir. Bu oran Türkiye ortalamasının üzerinde olup yine de yeterli değildir. Geçmiş yıldan devreden davaların olmadığı, açılan her davanın aynı yıl içinde karara bağlandığı bir vergi yargısı, hem mükellefler açısından hem de yargıçların daha sağlıklı karar verebilmesi açısından isabetli olacaktır.

2007 yılında vergi mahkemelerinde esastan görüşülen 59.288 davanın, 14.914 tanesi reddedilmiştir. Bu, görüşülen davaların sadece %25'inin idare lehine sonuçlandığını gösterir ki bu oran oldukça düşüktür. İdarenin yaptığı işlemlerin kanuna aykırı olduğu anlamına gelir ve hukuk devleti açısından sakıncalı bir gelişmedir.

Vergi mahkemelerinde davarlın bu kadar uzaması, iş yükünün fazla olmasını göstermektedir. Gerekli kanuni düzenlemeler yapılarak, vergi yargısına ilişkin süreler düzenlenerek bu gecikmelerin önüne geçilebilir. Hukuk devleti ve vergi adaleti açısından önemli bir yer tutan vergi yargısı daha cazip hale gelir. Mükellefler daha rahat hak ararlar ve daha bilinçli hale gelirler. Aksi takdirde, uzayan süreler vergi yargısının önemini azaltmaktadır ve mükellef gözünde vergi yargısının değeri düşmektedir.

İdarenin tutum ve davranışlarının hukuka uygunluğunu sağlamak için, çeşitli denetim yollarına başvurulmaktadır. Bilindiği gibi bunlar, idari denetim, siyasal denetim, kamuoyu denetimi ve yargı denetimidir. Denetim yolları içinde idarenin hukuka uygunluğunu sağlamada en etkin ve en nesnel olanı kuşkusuz yargı denetimidir. İdarenin eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık tutulması demokratik toplumlarda benimsenen ve üzerinde tartışılmayan bir konudur. Bu toplumlarda idarenin kendini hukuk kurallarına bağlı sayması, bu kuralların dışına çıktığında, kendi bir yaptırım karşısında bulması, hukuk devleti anlayışının bir yandan zorunlu bir ögesi diğer yandan da doğal bir sonucudur.

Vergi mahkemeleri hukuk devleti açısından bakıldığında büyük öneme sahiptir. Vergisel uyuşmazlıkların çözümü açısından değerlendirdiğimizde ise, önemli olmakla birlikte, gerekli düzenlemelerin yapılması ile birlikte, hak ettiği değeri görecektir. Vergi mahkemelerine gereken önemin verilmesi, mükellef haklarını koruyacağı gibi, vergilemede adaleti sağlamaya da yardımcı olacaktır. Vergi mahkemelerinin etkilerinin artması, vergi konusunda bilinçlenmeyi sağlayacaktır. Sadece hukuk devleti açısından değil, sosyal devlet açısından da yararları olacaktır.

## KAYNAKLAR

### KİTAPLAR VE MAKALELER

- AKSOY** Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul,1999.
- ARSLAN** Ramazan, Süha Tanrıver. **Yargı Örgütü Hukuku**, Genişletilmiş, Tümüyle gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001.
- AKDOĞAN** Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi Geliştirilmiş 6. Baskı Ankara ,Kasım 1997.
- AKDOĞAN** Abdurrahman, **Vergi İncelemesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:127, Maliye ve Vergi Hukuku Yayınları, No:8 Ankara 1979.
- ALAN** Nuri, “İdari Yargının Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:29, Sayı:97, Ankara, 1999.
- ARSLAN** Ahmet, Emin Sınmaz ve Tuncay Dünder, **İdari Yargılama Usulü ile İlgili Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu Kararları**, Ankara: Turhan, 2005.
- AYDEMİR** Şinasi, “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine (I)”, **Vergi Dünyası**, S. 161, Ocak 1995.
- BAHTİYAR** Mustafa, “Vergi Uyuşmazlıklarının Hukuki Niteliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:137 (Mayıs 2004).
- BALCIOĞLU** Ali Kemal, **Vergi Hukuku**, Ankara: Orjin, 2005.
- BEREKET** Zuhul, Selami DEMİRKOL , “İdari Yargıda İdari Savcılık Kurumu (İdarenin Yargısal Denetiminde Etkinliğin Sağlanması Yolunda Somut Bir Öneri), **Danıştay Dergisi**, Yıl:26, sayı:90, Ankara 1996.
- CANDAN** Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, (Basım Yeri Yazmıyor), Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.
- ÇETİNTEMEL** Harun, “İlk Derece Yargı Yerlerinin Sorunları” **Danıştay Dergisi**, Sayı:68-69, Ankara, 1988.

- DAIBER, HITZEGRAD, Guides the European Taxation, Vol II, Supplement**  
No.45, October 1982, Germany.
- DOĞRUSÖZ A.Bumin, “VII. Vergi Kongresinin Ardından”, (Dünya, 20.04.2004)**  
ERTUĞ Metin, “213 sayılı VUK Mükerrer 354. Madde Uyarınca Uygulanan  
İş Yeri Kapatma Cezasının Yargısal Denetimi” **Danıştay Dergisi**, Yıl:20,  
sayı:76-77, Ankara, 1990.
- ERGİNAY Arif, Vergi Hukuku, 10. Baskı. Turhan Kitabevi. Ankara 1982.**
- ERGİN Metin, “Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi” Danıştay Dergisi, Sayı:45-55,**  
Ankara, 1984.
- ERGİNAY Akif Kamu Maliyesi-Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi,**  
Maliye Politikası, 10. Baskı Turhan Kitabevi Yayınları Ankara 1984.
- FEYZİOĞLU Yıldız, “Fransa’da Dış Göstergelere Göre Götürü Vergileme”, Vergi**  
**Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı:21, Mayıs, 1993.**
- GEST, TIXIER, Manuel de Droit Fiscal, 342; BLANLUET/BOUZORAA, Guides**  
**the European Taxation, Vol. II, GET-II, Suppl, No. 115, June 1994,**  
France.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, Turgut Tan. İdare Hukuku Cilt 2, İdari Yargılama**  
**Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, Ağustos, 1999.**
- GÖZÜBÜYÜK Şeref ve Güven Dinçer, İdari Yargılama Usulü**  
**Kanunu - Açıklama - İctihat, 2.Basım, Ankara: Turhan, 2001.**
- İNEL Nail, Türk Vergi Yargı Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını,**  
Ankara, 1994.
- KIZILOT, Şükrü –Zuhal Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık,**  
Ankara ,2007.
- KARAKOÇ, Yusuf Vergi Yargılaması Hukuku, Alfa Basım Yayım Dağıtım,**  
İstanbul, 1995.
- KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve**  
Genişletilmiş 3. bası, Ankara 2004.
- KARAKOÇ Yusuf, “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda Yapılan Değişikliklerin**  
Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası, Sayı: 168 (Ağustos 1995).**
- KARTAL Zihni, “İdari Vergi Cezalarına Yargı Organlarının Yaklaşımı”, Vergi**  
**Dünyası, Sayı: 207 (Kasım 1998).**

- KARAVELİOĞLU**, Celal Cilt I; Değişiklik - Açıklama ve En Son İçtihatlarla **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 5.Basım, Kayseri: Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kütüphanesi, 2001.
- KAY J.A.**, King M.A. **The British Tax System**, Beşinci Basım, Oxford University Press, New York, 1991.
- KABOĞLU**, İbrahim **Anayasa Yargısı – Demokrasi Kavramının Dönüşümü Üzerine**, İmge Kitabevi, İstanbul, 1994.
- KELLEÇİOĞLU**, M. Aykut “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda Vergilerin Kanuniliği Prensibinden Sapmalar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Maliye Gelirler Kontrolörleri Yayını, S.118.
- KOCAHANOĞLU** Osman Selim, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1982.
- KIRBAŞ** Sadık, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara 1996.
- KIZILOT**, Şükrü **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1996.
- KIZILOT** Şükrü, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları**, Vergi Yayınları, Ankara, 1983.
- KILLIUS/RIEGER**, Overview, Introduction to the German Tax System, **German Tax & Business Law Guide**.
- KIRBAŞ** Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Gözden geçirilmiş 2. baskı.
- KIZILOT** Şükrü, “Hayat Standardı Esası”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:18, Şubat, 1993
- KUMRULU** Ahmet, “Vergi Yargısında Sorunlar”, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu-Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları 21-23 Mayıs 1990, Lara-Antalya.
- KURUCU** Nazif, **İçtihatlı, Açıklamalı Vergi Davaları, Vergi Problemleri**, Kocatepe Matbaası, Ankara, 1997.
- MUTLUER**, M. Kamil **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları, No:141/87 Eskişehir, 1975.
- MUTLUER** M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları-121, 1.Baskı, İstanbul, Ocak 2006.

- MUTLUER** Kamil, Fazıl Tekin, Fethi Heper, **Vergi Yargısı I, Türk Vergi Mevzuatı**, 2. Fasikül, Ünite 26, Eskişehir, Ocak 1996.
- ODYAKMAZ** Zehra, “Mahalli İdarelerin Seçilmiş Organlarının Organlık Sıfatlarını Yargı Yoluyla Kaybetmelerine Genel Bir Bakış ve Belediye Başkanı Hakkında Belediye Meclisince Yetersizlik Kararı Verilmesi Sonucu Organlık Sıfatını Kaybetmesi Durumunun Yargı Yolu ile İncelenmesi” **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1 (Haziran 1997).
- ÖZBALCI** Yılmaz, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ağustos 2003, Ankara.
- ÖZBUDUN** Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2003.
- ÖZGÖZEN** Vedat “Türk Mali Yargı Sistemi ve Yargılama Usulü (Tanzimat’tan Günümüze Kadar)” **1982 Yılı Güz Dönemi Tartışmalı Konferansları**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu İstanbul Grup Başkanlığı, İstanbul, 1982.
- ÖNCEL** Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 12.Basım, Ankara: Turhan, 2004.
- SABAN** Nihal, **Vergi Hukuku Genel Kısım**, Der Yayınevi, İstanbul, 2003.
- STRAUSS**, Peter L. “Amerikan (İdari) Devletinde Hukukun Üstünlüğü” II. Uluslararası İdare Hukuku Kongresi, İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, 10–14 Mayıs 1993, Ankara.
- ŞENER**, Abdüllatif **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İşaret yayınları 39, İstanbul, 1990.
- ŞAFAK** Ali, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, 2.Basım, İstanbul: Temel, 1996, s.210 Oktar.
- SÖNMEZ** Erdal ve Garip Ayaz, “Vergi Yargısı Dava Açma İtiraz-Temyiz ve Yürütmeyi Durdurma”, **Vergi Sorunları**, Ankara: Hesap Uzmanları Derneği, 1998.
- TAŞ** Metin, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, 2003, Bursa.
- TEKİN** Cem, “Amme Alacağının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıkların Çözümünde Adli Yargı Organlarının Görevli Oldukları Davalar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 182 (Kasım 2003).
- TOSUNER**, Mehmet, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset, İzmir, 2008.

- TOSUNER**, Mehmet, Ülkü Özcan, **Türk Vergi Yargı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Akliselim Matbaası, İzmir,1989.
- TROTABAS** Louis, *Precis de Science et Technique Fiscales*, Dalloz, Paris 1960, Code General des Impôts,
- TEZEL** Adnan, **Vergi Muhakemesi Hukuku**, İstanbul: Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:373/606, 1982.
- ULUATAM** Özhan, **Vergi Hukuku** Cilt 1, Ankara: Adım, 1994.
- YALÇIN** Hasan, “Sanat Eserlerine Yapılan Harcamaların Gider Niteliği”, **Vergi Dünyası**, HUD Yayını, Sayı 186, Şubat 1997.
- YAŞIN** Mehmet, **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Ankara, 2005.
- YENİSEY** Feridun ve Gülsen Güneş, **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku**, “Vergi Mevzuatı - Vergi Hukuku İlişkisi”, İstanbul: Arıkan, 2006.

#### **RAPORLAR VE TEZLER**

- AYTEKİN** Turgut, Fransa’da Ortalama Kar Hadleri ve Gider Esasları ve Türk Gelir Vergisi Yönünden Faydalanabilecek Hususlar, M.B. Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu (Yayımlanmamış), Ankara 1967.
- KANTARCI** Mithat, Türk Gelir Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseseleri ve Federal Almanya Vergi Hukukundaki Durumun Kısa Bir Analizi, M.B. Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu (Yayımlanmamış), Sayı: XLIX-2/44-32, İstanbul, 1977.
- SABAN** Nihal, **Türk Yargı Sisteminin Etkinliğini Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliğini Araştırma Raporu**, İstanbul 2000.
- TİRYAKİ** Mehmet, **Mahkemelerin Yönetimi ve Adaletin Kalitesi Semineri**, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi İdare Hukuku Alanında İdari Kararlar ile Mahkeme Kararlarının İcrası Hakkında REC(2003) 16 Sayılı Tavsiye Kararı.
- YÜCEER** Adil - M. Ali Adalan, **Fransız Vergi Tatbikat Alanında Güvenlik Düzeni**, M.B. Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu (Yayımlanmamış), Ankara, 1965.

**İdari Yargı Kararlarının Uygulanması (Genel Rapor)**, Uluslararası Yüksek İdari Yargı Mercileri Derneği 8. Kongresi, Madrid, 26-28 Nisan 2004, Danıştay Yayınları, No:69, Ankara, 2004.

**ASLAN** Zehredin, İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması, (Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1993).

**BAYDUR** Harun, Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998)

**DİNÇ** Mustafa, Türk Vergi Yargısının Gelişimi, Sorunları ve Çözüm Önerileri, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 1998.

**KILIÇ** Fatoş, Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998).

**ÜNAL** Sabri, Vergi Yargısında Görev ve Yetki , (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1985).

“Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları”  
Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:67  
Ankara, Haziran 2008.

**YILDIZ** Hülya, Türkiye’de Son Değişikliklere Göre Vergi Yargısının Değerlendirilmesi, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1987).

## **İNTERNET KAYNAKLARI**

**EROL** , Ahmet, Ümit Başer, “Vergi Yargısı(II)” , **Mükellefin Dergisi** Sayı:114  
Haziran 2002, s.149.  
<http://www.ahmeterol.com.tr/makaleler/VergiYargısıMakale.pdf>  
(Erişim: 05.04.2009)

**ÖZDEMİR** Kenan; Yüksel Hız, Yusuf Solmaz Balo; **Türk Yargısında Yapısal Çözüm Arayışları Ve Bölge Adliye (İstinaf) Mahkemeleri**,  
[http://www.yayin.adalet.gov.tr/21\\_sayi%20i%C3%A7erik/Kenan%20%C3%96ZDEM%C4%B0R-Y%C3%BCksel%20HIZ-Yusuf%20Solmaz%20BALO.htm#\\_ftn56](http://www.yayin.adalet.gov.tr/21_sayi%20i%C3%A7erik/Kenan%20%C3%96ZDEM%C4%B0R-Y%C3%BCksel%20HIZ-Yusuf%20Solmaz%20BALO.htm#_ftn56) (Erişim:13.04.2009)

T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, **Vergi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Yayın No: 2454, Temmuz 1996, Ankara, s.87.  
[www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3132/oik510.pdf](http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3132/oik510.pdf) (Erişim: 03.03.2009)

ABD Vergi Mahkemeleri Resmi Web Sayfası, Vergi Mahkemeleri, (About Tax Courts) <http://www.ustaxcourt.gov/> (Erişim: 01.02.2009)

Fransız İdare Mahkemeleri (Les Tribunaux Administratives) <http://www.justice.gouv.fr/index.php?rubrique=10031&ssrubrique=10034&article=12024> (Erişim: 18.01.2009)

Fransız Danıştay'ı, (Conseil d'Etat) <http://www.conseil-etat.fr/ce/home/index.shtml> (Erişim: 12.11.2008)

Alman Federal Mali Mahkemesi, <http://www.bundesfinanzhof.de/www/index.html> (Erişim: 04.03.2009)

Türk Dil Kurumu, **Genel Türkçe Sözlük**, <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=veritbn&kelimesec=323165> (Erişim: 28.04.2009)

Ankara Ticaret Odası, <http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=1618&l=1> (Erişim: 02.05.2009)

Danıştay Başkanlığı resmi web sayfası, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)

Adalet Bakanlığı resmi web sayfası, [www.adalet.gov.tr](http://www.adalet.gov.tr)

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü resmi web sayfası, <http://www.adli-sicil.gov.tr/>

## **DiĞER KAYNAKLAR**

- T.C. Anayasası
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- 2575 Sayılı Danıştay Kanunu
- 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun

- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
- 2247 Sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun
- İstanbul Defterdarlığı, 22.01.1992 Tarih ve 01747 Sayılı Özelgesi
- Maliye Bakanlığı, 24.09.1990 Tarih ve 082852 Sayılı Özelgesi
- Maliye Bakanlığı, 13.06.1978 Tarih ve 2131541 sayılı Özelgesi
- 175 Sıra Numaralı GVK Genel Tebliğ
- 15.05.1994 Tarih ve 21938 Sayılı Resmi Gazete.
- Türk Hukuk Lugatı, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1998
- Danıştay 3-4-7 ve 9. Daire Kararları
- Yargıtay Dava Daireleri Kararları
- İzmir Bölge İdare Mahkemesi Kararları
- İzmir Vergi Mahkemesi Kararları