

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

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE  
VERGİ MAHKEMELERİNİN ROLÜ**

**Elif PAZARLIOĞLU**

Danışman  
**Yrd. Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ**

2010

## **YEMİN METNİ**

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

...../...../2010

**Elif PAZARLIOĞLU**

## YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

**Adı ve Soyadı** : Elif PAZARLIOĞLU  
**Anabilim Dalı** : Maliye  
**Programı** : Mali Hukuk  
**Tez Konusu** : Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde  
Vergi Mahkemelerinin Rolü  
**Sınav Tarihi ve Saati :**

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün ..... tarih ve ..... Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 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	O	OY BİRLİĞİ	O
DÜZELTİLMESİNE	O*	OY ÇOKLUĞU	O
REDDİNE	O**	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.	Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir.	O
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	O
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	O

### JÜRİ ÜYELERİ

### İMZA

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

## ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

(Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü)

(Elif PAZARLIOĞLU)

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

Geçmişten günümüze kamu finansman araçları arasında her zaman ilk akla gelen ve en sağlam kaynak vergilerdir. Vergiler, devletin kamusal hizmetlerini idame ettirmek amacıyla egemenlik gücünü kullanarak, ekonomik birimlerden cebren ve karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Bir sistem olarak vergiler; ekonomik, sosyal, siyasal yaşamda meydana gelen gelişmelerden etkilenebilen dinamik bir yapıya sahiptir. Ancak vergi kanunlarının uygulanmasında zamanla vergi idaresi ve mükellefler arasında bazı sorunlar, uyuşmazlıklar oluşabilmektedir. Çünkü vergi alacaklısı olarak devlet, hizmetten yararlananlara daha fazla kamu hizmeti sunabilmek için, Anayasa ve kanunların öngördüğü ölçüde, toplayacağı vergi miktarını maksimize etmeye çalışmak isterken; vergi borçlusu olarak vergi mükellefleri, sorumluları ve ceza muhatapları ise, daha az vergi vererek, harcanabilir gelirlerini maksimize etmek isteyeceklerdir. Taraflar arasında çatışan bu iki çıkar, kimi zaman vergi uyuşmazlıklarına sebep olabilmektedir. Vergi borçluları da bu uyuşmazlıkları ortadan kaldırmak amacıyla çeşitli çözüm yollarına başvurmaktadır. Bu vergi uyuşmazlıkları bazen idarece bazen de yargı yoluyla çözümlenmektedir. Bu çalışmada, öncelikle vergi uyuşmazlığının ne olduğu, ne şekilde doğduğu ve uyuşmazlığın yargı aşamasında çözümlenmesi sürecinden bahsedilmiş olup, son olarak da örnekler eşliğinde uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması için hangi yolların kullanıldığından bahsedilerek; yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının sonuçlarına ve Türk Vergi Yargısı'nın etkinliğini azaltan etkenlere değinilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi Uyuşmazlığı, Vergi Mahkemesi, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü, Vergi Yargısı.

## **ABSTRACT**

**MA Thesis**

**(The Role Of Tax Courts In Taxation Disputes)**

**(Elif PAZARLIOGLU)**

**Dokuz Eylul University  
Institute Of Social Sciences  
Department Revenue  
Law Of Revenue Program**

**Taxes are known as one of the most powerful sources among public financial tools. Taxes are the economical values that the state collects compulsorily and gratuitously from economical units, by using it's sovereignty power in order to sustain state's public services. As a system taxes has a dynamic nature which is influenced by economic, social and political conditions. It is natural that during the application of the revenue laws some disputes and disagreements would occur between taxpayers and tax administration. Because; while the state, as the tax demander, intends to maximize the tax amounts that it will collect, within the extent of the National Constitution and laws allow, in order to be able to provide better public services to the beneficiaries of these services while the taxpayers and bodies subject to pay tax, bodies subject to tax penalties, as the tax debtors, intends to maximize their expendable incomes through avoiding paying tax. Those two adverse interests between these parties may sometimes cause tax disputes. Therefore, the taxpayers employ various solutions in order to eliminate those mentioned conflicts and disputes. These tax disputes are solved either by tax administration management or through justice system. In this study, first, it has been underlined what the dispute is, how the dispute developed and the jurisdiction stage of the process to find the solution. Then this study has been finalised by providing examples of various solutions to solve these disputes while referring to the outcome of the disputes which has been esclated to jurisdiction of the tax courts and the factors which reduces the effectiveness of the jurisdiction.**

**Key Words:** Tax, Tax Disputes, Tax Court, Solution Of Tax Disputes, Jurisdiction Of Tax Court.

## İÇİNDEKİLER

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE VERGİ MAHKEMELERİNİN ROLÜ

YEMİN METNİ.....	ii
TUTANAK.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR.....	xiii
TABLO LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNE GENEL BAKIŞ

I.UYUŞMAZLIK KAVRAMI, VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ORTAYA ÇIKMASINA NEDEN OLAN ETKENLER.....	2
A.Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı Kavramı.....	2
1.Uyuşmazlık Kavramı.....	2
2.Vergi Uyuşmazlığı Kavramı.....	3
B.Vergi Uyuşmazlıklarının Ortaya Çıkmasına Neden Olan Etkenler.....	3
1.Vergilendirme İşlemi.....	4
a.Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	4
b.Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	5
c.Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	5
d.Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	5
e.Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı.....	6

2.Vergi İncelemeleri-Yoklama-Arama-Bilgi Toplama.....	6
3.Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Hatalı Ceza Uygulaması.....	7
4.Düşük Matrah Beyanı.....	8
5.Verginin Ödenmemesi.....	8
II.VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI.....	9
A. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi.....	9
1.Vergi İdaresi.....	9
2.Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi.....	10
a.Uzlaşma.....	10
aa. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	11
ab. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma (Uzlaşma).....	13
b.Vergi Hatalarının Düzeltmesi (Düzeltilme).....	15
ba.İdari Aşamada Düzeltilebilecek Vergi Hatası Sayılabilen Haller	17
baa. Hesap Hataları.....	17
bab: Vergilendirme Hataları.....	18
bb. Düzeltme Hükümlerine Göre Düzeltmesi Mümkün Olmayan Vergi Hataları.....	19
bc. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları.....	20
bd. Vergi Hatalarının Düzeltmesinde Zamanaşımı.....	21
c.Pişmanlık ve Islah.....	21
d. Cezalarda İndirim.....	23
e. Diğer İdari Çözüm Yolları.....	24
ea. Terkin.....	25
eb. Tahakkuktan Vazgeçme.....	26
ec. Af.....	26
ed. Gümrük Vergilerinde İdari Çözüm.....	27
B.Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi.....	28
1.Vergi Yargısı.....	28
2.Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi.....	29

## İKİNCİ BÖLÜM

### **VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİ BAKIMINDAN TÜRKİYE VE DİĞER ÜLKELER**

I.VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİ BAKIMINDAN TÜRKİYE.....	30
A.Vergi Yargısının Kapsamı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümlemesi.....	30
1.Vergi Yargısının Kapsamı.....	30
2.Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümlemesi.....	31
B.Vergi Yargısının İşlevleri – İşlevleri Gerçekleştirmede Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	32
1.Anlaşmazlıkları Çözümleme İşlevi – Karşılaşılan Sorunlar – Çözüm Önerileri.....	33
2.Hukuki Güvenlik Sağlama İşlevi – Karşılaşılan Sorunlar – Çözüm Önerileri.....	37
3.İçtihat Sağlama İşlevi – Karşılaşılan Sorunlar – Çözüm Önerileri.....	39
4.Yargısal Denetim İşlevi – Karşılaşılan Sorunlar – Çözüm Önerileri.....	40
C.Vergi Yargılaması Usulünde Hakim Olan İlkeler.....	40
1.Re’sen Araştırma İlkesi.....	40
2.Yazılılık İlkesi.....	41
3.Delil Serbestisi İlkesi.....	41
4.Toplu Yargılama Usulü İlkesi.....	42
5.Kıyas Yasağı İlkesi.....	42
6.Hakimlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkesi.....	43
D.Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesinde Görevli Yargı Organları.....	43
1.Vergi Mahkemeleri.....	44
a. Kuruluşu.....	44
b. Görevleri.....	44
2.Bölge İdare Mahkemeleri.....	45



a. Kuruluşu.....	46
b.Görevleri.....	46
3.Danıştay.....	47
a.Kuruluşu.....	47
b.Görevleri.....	48
E. Vergi Uyuşmazlıklarının Davaya Dönüştürülmesi ve Dava Konusu.....	49
1.Vergi Uyuşmazlıklarının Davaya Dönüştürülmesi.....	49
2.Vergi Davasının Tarafları.....	49
3.Davanın İhbarı, Davaya Katılma, Davaya Vekâlet.....	52
4.Dava Açmada Genel Süre.....	53
5.Davanın Konusu.....	54
a.İlave Bir Verginin Tarh Edilmiş Olması.....	55
b.Ceza Kesilmesi ve Muhataba Tebliğ Edilmiş Olması.....	55
c.Vergi Hatasının Şikayet Yoluyla Düzeltilmesi Başvurusunun Reddedilmiş Olması.....	55
d.Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememiş Olması.....	57
e.Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma Talebini Yetkisizlik ve Süre Aşımı Nedeniyle Reddetmiş Olmaları.....	57
f.Takdir Komisyonlarının Bazı Kararlarına Karşı Dava Açılması.....	57
g.Tebliğ Edilen Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması.....	58
h.İhtiyat-i Tahakkuk ve İhtiyat-i Haciz İşlemlerine Karşı Dava Açılması.....	59
1.İhtiraz-i Kayıtle Yapılan Beyanda Dava Açılması.....	59
j.Tevkif Yoluyla Ödenen Vergiler.....	60
k.Tecil İsteğinin Reddi.....	60
l.Haciz.....	61
6.Dava Konusu Olmayacak İşlemler.....	61
a.Özelgeler (Muktezalar) .....	61
b. Genel Tebliğ, İç Genelge ve Genel Yazılar.....	62
c. Vergi İnceleme Raporu.....	62

d.Vergi Dairesi Yazısıyla Zarar Mahsubu, Yatırım İndirimi, Katma Değer Vergisi İndirimi ve Benzeri İndirimlerin Yapılamayacağını Ya Da Tutarının Azaltıldığının Bildirilmesine İlişkin Yazı.....	62
e.Gecikme Zammının Ya Da Vergi Borcunun Ödenmesinin İstenilmesine İlişkin Yazı.....	63
f.Re' sen Mükellefiyet Tesisi.....	63
g.Yurt Dışına Çıkış Yasağı.....	63
h.Haciz İşlemlerinin Dava Konusu Yapılabilirliği.....	63
1.Vergi Dairesinin Cevap Yazısı.....	64
<b>II.VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMLENMESİ BAKIMINDAN BAZI YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....</b>	<b>64</b>
A.Fransa' da.....	64
B.Almanya' da.....	65
C.İngiltere' de.....	67
D.Amerika Birleşik Devletleri' nde.....	68

### **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

#### **YARGIYA İNTİKAL EDEN VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ SONUÇLARI**

##### **VE**

#### **TÜRK VERGİ YARGISININ ETKİNLİĞİNİ AZALTAN ETKENLER**

<b>II.TÜRK VERGİ YARGISININ ETKİNLİĞİNİ AZALTAN UNSURLAR..</b>	<b>70</b>
A.Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının İdare Aleyhine Sonuçlanmasının Nedenleri.....	72
1.Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler.....	73
a.Mevzuata Açıkça Aykırı Nitelikte İdari İşlemler Yapılması.....	73
b.Bütün Davaların Temyiz Ediliyor Olması.....	74
c.Açıklama Gerektiren Konularda Gerekli Düzenlemelerin Zamanında Yapılmaması.....	75
d.Davaların Üzerinde Önemle Durulmaması.....	76
2.Yargı Organlarından Kaynaklanan Nedenler.....	76

a.Vergi Hukukuna Diğer Hukuk Dallarında Var Olan İlkelerle Yaklaşılması.....	76
b.Bazı Konularda Hakimlerin Peşin Hükümlü Olması.....	77
c.Hakimlerin Vicdani Kanaatlerinin Yasa Hükümünün Önüne Geçmesi- .....	78
d.Yargı Organlarının Bilirkişilik Müessesesine Sık Başvurması.....	78
B.Dava Açmanın Taraflar Açısından Sonuçları.....	78
1.Dava Açmanın Mükellef Açısından Olumlu Sonuçları.....	78
2.Dava Açmanın Mükellef Açısından Olumsuz Sonuçları.....	79
3.Dava Açmanın İdare Açısından Olumlu Sonuçları.....	79
4.Dava Açmanın İdare Açısından Olumsuz Sonuçları.....	80
C.Türk Vergi Yargısının Etkinliğini Azaltan Unsurlar Ve Çözüm Önerileri..	80
II.İDAREYE İNTİKAL EDEN VE YARGIYA İNTİKAL EDEN VERGİ UYUŞMAZLIĞININ TARAFLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI.	90
A.Örnek Olay 1.....	91
1.Genel Usulsüzlük Cezası.....	91
2.Özel Usulsüzlük Cezası.....	92
3.Re'sen Tarh Edilen Matrah Farkına İstinaden Ek Vergi ve Ziyayı Cezası.	93
4.İnceleme Sonucunda Ortaya Çıkan Mali Yaptırımlar.....	94
5.Uzlaşma Yolu İle Çözüm.....	95
6.Düzeltilme Yolu İle Çözüm.....	95
7.Pişmanlık ve Islah Yolu İle Çözüm.....	95
8.Cezalarda İndirim Yolu İle Çözüm.....	96
9.Yargı Yolu İle Çözüm.....	96
10.Örnek Olay 1'in Mükellef Açısından Sonucu.....	98
B.Örnek Olay 2.....	98
1.Ek Vergi ve Ziyayı Cezası.....	100
2.Pişmanlık ve Islah Yolu İle Çözüm.....	101
3.Cezalarda İndirim Yolu İle Çözüm.....	102
4.Uzlaşma Yolu İle Çözüm.....	102
5.Temyiz İstemi.....	102
6.Örnek Olay 2'nin Mükellef Açısından Sonucu.....	104

SONUÇ.....	105
KAYNAKLAR.....	109

## KISALTMALAR

<b>ABD</b>	:Amerika Birleşik Devletleri
<b>BİM</b>	:Bölge İdare Mahkemesi
<b>BSMV</b>	:Banka Sigorta Muameleleri Vergisi
<b>İİBF</b>	:İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
<b>İYUK</b>	:İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>KDV</b>	:Katma Değer Vergisi
<b>Md.</b>	:Madde
<b>s.</b>	:Sayfa
<b>VUK</b>	:Vergi Usul Hukuku

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1</b> : Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları	: S.13
<b>Tablo 2</b> : Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları	: S.14
<b>Tablo 3</b> : Vergi Mahkemeleri İş Yükünün Konularına Göre Dağılımı	: S.34
<b>Tablo 4</b> : 1989-2006 Yılları İtibariyle Vergi Mahkemeleri ve BİM İş Yükü	: S.35
<b>Tablo 5</b> : Vergi Yargısında Davacı Olabilecekler ve Dava Konuları	: S.50
<b>Tablo 6</b> : Yargıya İntikal Eden Uyuşmazlıkların Sonuçları	: S.73
<b>Tablo 7</b> : Vergi Mahkemelerindeki Ortalama Yargılama Süreleri	: S.82
<b>Tablo 8</b> : İnceleme Sonucunda Ortaya Çıkan Mali Yaptırımlar	: S.94
<b>Tablo 9</b> : Uzlaşılan Vergi Tutarları	: S.95
<b>Tablo 10</b> : İndirilen Vergi Tutarları	: S.96

## GİRİŞ

Geçmişten günümüze vergiler, devletlerin vazgeçilmez kamusal gelirleri arasında yer almaktadır. Devletin kamusal faaliyetlerini yürütebilmek amacıyla egemenlik gücüne dayanarak aldığı en sağlam kamusal gelir olarak kabul edilen vergilerin eksiksiz ve zamanında tahsili devletin yükümlülüklerini yerine getirebilmesi açısından son derece önemlidir. Vergi ile ilgili işlemlerde; gerek vergi kanunlarının sık sık değişmesi, gerek vergi mevzuatının çok karışık olması, gerek işlemlerin içeriğinde çokça rakam barındırması ve gerekse yapılan incelemelerde eksik tarhiyatlara rastlanması vb. nedenlerinden ötürü idare ile mükellef arasında ortaya vergi anlaşmazlığı çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlığı olarak ta kabul edilen bu anlaşmazlıklar; vergi idaresi ile vergileme işlemine muhatap olanlar arasındaki vergi uygulamalarına ilişkin ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıklarına dayanmaktadır. Vergi ilişkisinin taraflarından idare gelirini arttırmak amacını güderken, vergileme işlemine muhatap olanlar ise her zaman mümkün olduğunca az vergi ödemeyi yollarını aramaktadır. İki tarafın menfaatlerinin ters düşmesi sonucu vergi uyuşmazlığı meydana gelmektedir. Söz konusu uyuşmazlığın giderilebilmesi ve vergi alacağının tahsil edilebilmesi için vergi hukuku kapsamında çözüm yolları hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Bu tür uyuşmazlıkların mükellef veya onun adına hareket edenlerce yargı yolu kullanılmaksızın idarece çözümlenmesine uygulamada “barışçıl (idari) çözüm yolları” denilmektedir. İlgililerin barışçıl yollardan çözüm arayışları ile bir sonuca ulaşamadığı durumlarda veya bu yolu tercih etmeksizin doğrudan belirli süreleri dikkate almak suretiyle “yargısal çözüm yolu” kullanmaları da mümkündür. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü” başlıklı bu çalışma; üç bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde; vergi uyuşmazlığı kavramı üzerinde durulmuş, uyuşmazlığa neden olan etkenlerden bahsedilmiştir. İkinci bölümde; vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasından bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde ise; yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının sonuçları ve Türk Vergi Yargısı’nın etkinliğini azaltan unsurlar ele alınmıştır.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNE GENEL BAKIŞ**

#### **I. UYUŞMAZLIK KAVRAMI, VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ORTAYA ÇIKMASINA NEDEN OLAN ETKENLER**

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünün daha iyi kavranabilmesi için öncelikle vergi uyuşmazlığı kavramının ve vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olan etkenlerin anlaşılabilmesi gerekmektedir.

##### **A.Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı Kavramı**

Vergi uyuşmazlıkları; yürürlükteki vergi kanunlarına ilişkin vergi alacaklısı veya vergi borçlusunun sergiledikleri farklı tutum ve davranışların bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

##### **1.Uyuşmazlık Kavramı**

Uyuşmazlık kavramı, günlük hayatımızda anlaşmazlığı ifade etmektedir. Bu kavram hukuk dilinde de aynı manada kullanılmaktadır.

Genel tanımlama ile uyuşmazlık, karşılıklı iki tarafın, bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları nedeniyle karşılaşılan anlaşmazlığı ifade etmektedir<sup>1</sup>.

Uyuşmazlıkta çekişme konusu olay, asıl hakkın korunması ya da bir görüşün gerçekleşmesine ilişkindir<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Osman Selim KOCAHANOĞLU; **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul, 1982, s.17.

<sup>2</sup> Ergün ÖNEN; **Medeni Yargılama Hukuku**, Ankara, 1979, s.53.



## 2.Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Vergi uyuşmazlığı; devletin vergilendirme yetkisine dayanarak vergilendirme işlemlerini yaparken vergi kanunlarının yanlış yorumlanması, yanlışlık, hata ve bunun gibi nedenlerden dolayı vergi idaresi ile vergi mükellefi ve sorumluları arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklardır<sup>3</sup>. Vergi uyuşmazlığının temelinde mükellef ile vergi idaresi arasında bir “anlayış farkı” ya da “görüş ayrılığı” bulunduğu göze çarpmaktadır<sup>4</sup>.

Vergi uyuşmazlıkları başlıca yükümlülük, ceza kesme ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır. Yükümlülüğe ilişkin uyuşmazlıklar; vergi matrahının saptanması, vergi miktarı, muafiyet ve istisnalar ile yükümlünün şahsında hatalar dolayısıyla ortaya çıkarken; ceza kesmede uyuşmazlıklar, vergi cezasına ilişkin olarak ortaya çıkmaktadır. Tahsil uyuşmazlıkları ise, tebliğ edilen ödeme emri ile ilgili olup; borcun olmadığı, tamamen veya kısmen ödendiği ya da zamanaşımına uğradığı iddialarından doğmaktadır. Ayrıca, vergiye ilişkin olarak uygulanan kanunların Anayasaya, tüzük, yönetmelik gibi mevzuatın da kanuna aykırı olduğu iddiasıyla da uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. 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.

### B.Vergi Uyuşmazlıklarının Ortaya Çıkmasına Neden Olan Etkenler

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olan etkenleri; vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergi incelemeleri, yoklama, arama, bilgi toplama, düşük

---

<sup>3</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.2.

<sup>4</sup> **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, İstanbul, 1949, s.541.

matrah beyanı, verginin ödenmemesi, hatalı vergi tarhiyatı ve hatalı ceza uygulaması olarak sıralamak mümkündür.

## **1.Vergilendirme İşlemi**

Vergilendirme işlemi idari bir işlemdir. İdari işlem, idari bir makam tarafından, bir kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla, idare hukukunun kendisine tanımış olduğu kamu gücünü kullanarak ve tek yanlı irade açıklamasıyla yapılan kesin ve yürütülmesi zorunlu her türlü işlemdir<sup>5</sup>. Vergilendirme işleminin yetki, konu, şekil, sebep ve amaç unsurları bakımından hukuka aykırılığının varlığı halinde; vergi uyuşmazlığı ortaya çıkmış olur. Aşağıda belirtilen nedenlerden ötürü vergilendirme işlemine karşı dava açılabilir.

### **a.Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı**

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasına verginin kanuniliği ilkesi denir<sup>6</sup>. Kanunlar, toplum için uyulması zorunlu, genel, soyut ve sürekli hükümler içeren metinlerdir. Belirli bir kişi ya da olaya göre değil aynı nitelikteki bütün olay ve kişilere uygulanır. Yürürlükte kaldıkları sürece, uygulanması gerekir. Vergi Kanunları, Anayasadan sonra vergi hukukumuzun en önemli, zorunlu ve bağlayıcı kaynağıdır<sup>7</sup>. Anayasanın 7. maddesi gereği yasama yetkisi TBMM' ne ait olduğundan, vergi koyma ve kaldırma yetkisi Anayasa' ya aykırı olmamak kaydıyla yine TBMM' ne aittir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergi idaresinin kanunlara uygun bir şekilde işlem yapabilme yetkisi konu, zaman ve yer bakımından olmak üzere üç açıdan incelenebilir.

---

<sup>5</sup> Turgut CANDAN; **İdari Yargılama Usulü Kanunu (2.Baskı)**, Ankara, 2006, s.37.

<sup>6</sup> Celal DOĞRUYOL; **Vergi Hukuku**, Ankara, 2006, s.31.

<sup>7</sup> Şükrü KIZILOL-Zuhal KIZILOL; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.47.

Konu itibariyle yetki, bir idari makam hangi konuda karar almaya yetkili ise; idari makamın sadece o konuda karar alabilmesi durumunu ifade etmektedir<sup>8</sup>. Zaman bakımından yetki ise, konu itibariyle yetkinin kullanabileceği süreyi ve zamanı ifade etmektedir. Yer bakımından yetki ise, idari makamın konu bakımından yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı temsil etmektedir<sup>9</sup>.

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

Verginin konusu; verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur<sup>10</sup>. Vergi Kanunlarında hangi konu üzerinden hangi vergi alınacağı açık ve nettir. Örneğin; kira iradı elde eden bir gerçek kişiden gelir vergisi yerine kurumlar vergisi alınması vergilendirme işlemi konu yönünden hukuka aykırı duruma getirmektedir.

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

Vergilendirme işlemi yazılı şekle bağlıdır ve verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak vergilendirme işlemlerinin belirli usul ve kurallara göre yapılması gerekmektedir. Bu kuralların kanunun öngördüğü şekilde uygulanmaması ise vergilendirme işleminin şekil yönünden hukuka aykırı olması sonucunu doğurmaktadır.

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

Sebep bir idareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkenlerdir. İdarenin bir işlemi yapabilmesi için onu yapmaya “yetkili” olması yetmez; ayrıca onu yapmaya bir “sebebi” de olmalıdır<sup>11</sup>. Vergilendirme işleminde sebep unsuru, maddi ve hukuki sebep olarak ikiye ayrılmaktadır. Hukuki sebep yürürlükteki kanun hükmü

---

<sup>8</sup> Kemal GÖZLER; **İdare Hukukuna Giriş**, Bursa, 2003, s.123.

<sup>9</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.58.

<sup>10</sup> Şükrü KIZILOL-Zuhal KIZILOL; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.48.

<sup>11</sup> Kemal GÖZLER; **İdare Hukukuna Giriş**, Bursa, 2003, s.136.

iken; maddi sebep ise vergiyi doğuran olaydır<sup>12</sup>. Vergiyi doğuran olayın bir başka deyişle maddi olayın, kanun hükmüne uygun olmasına “tipiklik” denilmektedir. Vergilendirme işlemi için ortada sebep bulunmamakta iken vergi salınmış ise; tipiklik şartı gerçekleşmediği için vergilendirme işlemi sebep yönünden hukuka aykırılık taşımaktadır.

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

Amaç, idari işlem ile ulaşılmak istenen nihai sonuçtur<sup>13</sup>. Vergilendirme işleminde de amaç diğer idari işlemlerde olduğu gibi kanun yararadır. Vergilendirme işlemi; kamu yararını gözetirken mali amaçlarının yanında sosyal amaçları da içinde barındırmaktadır. Vergilendirme işlemi kamu yararını gözetmek dışında başkaca amaçlar için yapıldığı takdirde amaç yönünden hukuka aykırılık söz konusu olmaktadır.

## **2.Vergi İncelemeleri-Yoklama-Arama-Bilgi Toplama**

Vergiler, genellikle mükellefler tarafından beyan olunan matrahlar üzerinden alınmaktadır. Ancak, idare yalnızca bu beyanlarla yetinmemekte, zaman zaman mükelleflerin bildirimlerinin gerçeğe uygun olup olmadığını, vergi incelemesi yapmak suretiyle araştırmaktadır. Vergi incelemesinde amaç, ödenmesi gereken vergilerin doğru beyan edilip edilmediğinin, beyan edilen verginin tespitinin doğru yapıp yapılmadığının, defter, kayıt ve belgelere dayanılarak ve tanık ifadesi, istihbarat ve fiili envanter yapılarak tespit edilmesidir<sup>14</sup>. İnceleme sonucu ödenen verginin gerçeğe uygun olmadığı fark edilmesi durumunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanarak takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden, vergi idaresince tarhiyat yapılmakta, mükellef ya da ceza sorumlularının ise, bulunan matrah veya

---

<sup>12</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.59.

<sup>13</sup> Sıddık Sami ONAR; **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İstanbul, 1966, s.316.

<sup>14</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2004, s.137.

matrah farkının gerçeğe uygun olmadığını öne sürmesi sonucu, uyumsuzluk doğmuş olmaktadır.

Yoklama, mükelleflerce kendilerine mükellefiyet yükleyecek bazı durumların idareye bildirilmemesi ya da eksik bildirilmesi sonucunda; mükellefleri ve mükelleflere ilişkin maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve saptamak maksadı ile oluşturulan denetim yöntemidir.

Arama, yapılan incelemeler ve gelen ihbarlar doğrultusunda bir mükellefin vergi kaybına sebebiyet vermesi ile ilgili işaretler var ise; bu mükellef ya da kaçakçılık ile ilgisi olabilecek diğer kişiler nezdinde ve bunların üzerinde tahkikat yapılabilmesidir. Arama için yargı şarttır. Yargı şartından kasıt; vergi inceleme memurlarının gerekçeli yazısına istinaden arama kararı vermeye yetkili sulh hâkiminin onayının alınması zorunluluğudur.

Bilgi toplama ise; mükellefler ya da mükellefler ile işlem yapan diğer gerçek ve tüzel kişilerin, vergi idaresinin veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların gerekli gördükleri halde istenen bilgileri vermek mecburiyetinde olmalarıdır.

### **3.Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Hatalı Ceza Uygulaması**

Verginin hatalı biçimde tarh edilmiş olması, idare ile mükellef arasında uyumsuzluk doğurabilen başlıca nedenlerden biridir. Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar sonucunda haksız yere fazla veya eksik vergi tarh edilmiş olması ve ceza kesilmiş olması durumudur.

Örneğin; verginin tarh edilmesi aşamasında yanlış oran veya tarife uygulanmış olabileceği gibi, yapılması gereken mahsuplar yapılmamış ya da aritmetik işlemlerde hata yapılmış olabilir.

#### **4.Düşük Matrah Beyanı**

Mükelleflerin vergi idaresine matrahlarını olması gerekenden düşük beyan etmesi durumudur. Vergi idaresinin mükellefe ek vergi salınması karşısında; mükellef eğer bu ek vergiye razı değil ise; vergi uyuşmazlığı doğmuş olmaktadır.

Düşük matrah beyanından doğan uyuşmazlıklar, vergilerin ve faaliyetin türüne göre farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Buna, gayrimenkullerin rayiç bedelinin düşük bulunması veya gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, beyan ettikleri kazancın düşük görülmesi durumları örnek olarak gösterilebilir. Gayrimenkullerin yıllık vergileri nedeniyle ya da el değiştirmesi nedeniyle doğan uyuşmazlıklar, genellikle beyan olunan rayiç bedelin, vergi dairesince düşük bulunarak rayiç bedelin idarece belirlenmesi ya da takdir komisyonunca takdir olunması sonucu, ek bir matrah üzerinden vergi alınması durumunda ortaya çıkmaktadır. Mükellefler de, vergi idaresince belirlenen ya da takdir olunan rayiç bedeli kısmen veya tamamen kabul etmemektedirler. Mükelleflerin, gayrimenkullerinin 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<sup>15</sup>.

#### **5.Verginin Ödenmemesi**

Ödenecek safhaya gelen vergilerin ödenmemiş ya da vadesinde ödenememiş olması durumudur. Vergi idaresi, mükellef ya da sorumlunun kesinleşmiş ya da kesinleşmek üzere bulunan vergi borcunu ve cezalarını, tahsil edebilmek amacıyla, gerektiğinde bazı zorlayıcı yollara başvurmaktadır. Mükellef ya da sorumlunun, böyle bir borcunun olmadığını, istenen borcun gerçeğin üzerinde olduğunu veya bu borçla

---

<sup>15</sup> Şükrü KIZILOL-Zuhal KIZILOL; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.53.

ilgili olarak daha önce tebligat yapılmadığını öne sürmesiyle de uyuşmazlık başlamış olmaktadır.

## **II.VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI**

Vergi Usul Kanununun 20. maddesine göre vergi tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanarak bu alacağın miktar itibariyle tespit edildiği idari muamelelerdir. Kısaca yükümlü tarafından ödenmesi gereken vergi borcu idari bir işlem sonucu belirlenmektedir. Yükümlüde bu idari işlemin yanlışlık taşıdığı görüşünün oluşması halinde vergi uyuşmazlığı doğmuş olacaktır. Vergi uyuşmazlığı, uyuşmazlığa neden olan idari işleme karşı doğrudan yargı kuruluşuna başvurma yoluyla sona erdirilebileceği gibi tarhiyata yetkili olan vergi idaresi ile karşılıklı diyalog sonucu da sona erdirilebilir<sup>16</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü mükelleflerin vergi kanunlarına ne kadar hakim olduğu ile yakından ilgilidir. Vergi kanunlarını ve mükelleflere sağlanan bazı avantajları bilen mükellefler kendi uyuşmazlıkları ile ilgili kendi lehlerine en faydalı olanı seçmeye, kanunları bilmeyen mükelleflere oranla daha yakındır.

### **A. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi**

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlemesinde vergi idaresi büyük rol oynamaktadır.

#### **1.Vergi İdaresi**

Devletin alacaklarını tahsil etme ve buna ilişkin davalarda onu temsil etme yetkisi, Maliye Bakanlığı' na verilmiştir. Vergi idareleri ise; vergi kanunları ve özel kanunlarla ve bu kanunlara dayanılarak Bakanlıkça belirlenen kamu gelirleriyle ilgili

---

<sup>16</sup> Nizamettin AKALP; “ **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümü**”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1993, s.11.

mükellefi tespit, tahakkuk, tecil, tahsil, terkin, ödeme, iade ve muhasebe işlemlerini; bu işlemlere ilişkin olarak vergi idaresi veya mükelleflerce yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercii nezdinde hazineyi temsilen dilek ve savunmalarda bulunulması gerektiğinde temyiz ve tashihi karar talebinde bulunulması ve yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütmektedir<sup>17</sup>. Kısaca; vergi idaresi, vergi mevzuatına göre; vergileme ile ilgili tüm hizmetleri yürüten bir müessesedir<sup>18</sup>.

## 2.Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi

Vergi uyuşmazlıklarında idari çözümler, yükümlüler ile vergi idaresi arasında uyuşmazlık konularının çeşitli uzlaşma yöntemleriyle ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına tekabül eden yöntemlerdir<sup>19</sup>. Bu yöntemler ile vergi uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma yolu ile kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırılabilir. Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümünde tarha yetkili vergi dairesi<sup>20</sup>, defterdarlık ve Maliye Bakanlığı kademeli olarak yetkilidir. Mükellefler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan vergisel uyuşmazlıkların yargı organlarına gitmeden kısa yoldan çözümlenmesi için vergi hukukumuzda bazı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler; mükellef başvuru üzerine yapılan uzlaşma, vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve idarenin tek taraflı kararı üzerine yapılan diğer idari çözüm yollarından olan terkin, tahakkuktan vazgeçme ve aftır.

### a.Uzlaşma

Uzlaşma temel anlamıyla; anlaşma, ortaya çıkan uyuşmazlıkların barış içinde çözümlenmesi, tahkim gibi manalara gelmektedir<sup>21</sup>. Kısaca uzlaşma, alacaklı vergi

---

<sup>17</sup> Mehmet ARIKAN; “Vergi Hukuku”, **Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları**, No:1997/1, 1997.

<sup>18</sup> İlhan ÖZER; “Vergi İdaresi - Vergi Politikası”, **Maliye Bülteni**, Sayı:651-652, 1968, s.3.

<sup>19</sup> Mualla ÖNCEL-Nami ÇAĞAN-Ahmet KUMRULU; **Vergi Hukuku**, Ankara, 1985, s.200.

<sup>20</sup> Tarha Yetkili Vergi Dairesi: İşyeri ya da İkametgâh Adresleri İtibariyle Yükümlülerin Bağlı Oldukları Vergi Dairesidir.

<sup>21</sup> Ejder YILMAZ; **Hukuk Sözlüğü**, Ankara, 1996, s.846.



dairesi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında doğmuş veya doğacak vergi ve cezalara ilişkin olarak, karşılıklı ödümlerle uyuşmazlıkların giderilmesidir.

Uyuşmazlıkların uzlaşma yoluyla çözümlenmesi, özellikle yargı organlarının yükünü azaltması ve hazinenin vergi alacağını biran önce tahsil edebilmesine olanak vermesi dolayısıyla yararı görülmüş bir yöntemdir<sup>22</sup>. Uzlaşma müessesesinin amacı uyuşmazlıkları kolayca giderip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır.

Devletin vergi toplama işlevi sırasında, vergi idaresi ile verginin yükümlüsü arasında doğan uyuşmazlıklarının süratli ve adaletli bir şekilde çözümlenmesinde hem hazinenin hem de uyuşmazlığa taraf olan vergi yükümlüsünün çıkarı bulunmaktadır. Bu nitelikteki bir çözüm, kamu giderlerinin karşılığı olarak vergiden beklenenin zamanında elde edilmesini ve vergi yükümlüsünden istenilen verginin, yükümlünün gerçek mali gücünün karşılığı olmasını sağlayacağından, verginin verimliliği ve vergilemede eşitlik ilkelerine de uygundur<sup>23</sup>.

Uzlaşma sistemi Türk Vergi Hukukuna, 1963 yılında VUK'na 205 sayılı Kanunla eklenen Ek.1- Ek.10 nolu maddelerle girmiştir. Sonradan 4 Aralık 1985 tarihinde çıkarılan 3229 sayılı Kanunla VUK'na Ek.11 nolu madde eklenmiş ve bu maddeyle tarhiyat öncesi uzlaşma yöntemi de sisteme dahil edilmiştir. Böylece uzlaşma sistemi, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki aşamalı duruma getirilmiştir<sup>24</sup>.

#### **aa. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Bu uzlaşma sisteminde, vergi incelemesinde eleştiri konusu yapılan konular ve bunlara bağlı olarak istenecek vergi ve cezalar rapora bağlandıktan sonra, vergi idaresi işlemlere başlamadan önce uzlaşma söz konusudur.

---

<sup>22</sup> H. Hüseyin BAYRAKLI-H. Osman PEHLİVAN; **Vergi Hukuku, İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, 1998, s.20.

<sup>23</sup> Turgut CANDAN; "Uzlaşma", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:271, s.61.

<sup>24</sup> www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3132/oik510.pdf (Erişim Tarihi: 06.07.2009)

Uzlaşma görüşmeleri, incelemeyi yapan denetim elemanının bağlı olduğu denetim biriminde oluşturulan uzlaşma komisyonu ile yükümlü ya da yasal temsilcisi arasında yapılır. Vergi idaresi, uzlaşma görüşmelerinden sonra, uzlaşma ya da uzlaşmama durumuna göre gereken işlemlere başlar. Kısaca tarhiyat öncesi uzlaşmada henüz tarh edilmemiş fakat yakında tarh edilmesi muhtemel bir konuyla ilgili ileride doğması olası bir uyuşmazlığın giderilmesi amaçlanmaktadır. Ancak, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması nedeniyle üç kat vergi zıyayı kesilmesi gereken tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hakkında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması mümkün değildir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden VUK' un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Ayrıca, tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde yükümlüler ya da ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler<sup>25</sup>.

Uzlaşmanın kapsamına vergi incelemesi sonucu ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi zıyayı cezaları girmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere kaçakçılık suçuna ilişkin vergi zıyayı cezası ve bu tür suçlar için öngörülmüş olan hürriyeti bağlayıcı cezalar uzlaşma kapsamına girmemektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma sadece vergi zıyayı cezası hakkında yapılabilirken, tarhiyat öncesi uzlaşma, bu cezaya ilave olarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları hakkında da yapılabilmektedir<sup>26</sup>. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir

---

<sup>25</sup> Yusuf KARAKOÇ; **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.41.

<sup>26</sup> Nurettin BİLİCİ; **Vergi Hukuku**, Ankara, 2006, s.120.

nedence temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler verginin tarhından sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler<sup>27</sup>.

Tablo 1'den anlaşıldığı üzere 2008 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükelleflerin % 82 ' si uzlaşırken, uzlaşmaya konu olan vergi aslının % 68'i tahakkuk ederken, ceza tutarının % 4.3'ü kesinleşmiştir. Görüldüğü gibi hazine vergi alacağıının % 32'lik, ceza alacağıının ise % 95,7'lik kısmından feragat etmiştir. Bu durumda uzlaşılamayan rapor sayısı ise; % 18'dir.

**Tablo 1: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları**

2008	DOSYA ADETİ		VERGİ TUTARI		CEZA TUTARI	
	BAŞVURULAN	UZLAŞILAN	UZLAŞMAYA KONUSU OLAN	UZLAŞILAN	UZLAŞMAYA KONUSU OLAN	UZLAŞILAN
TOPLAM	32,937	27,177 % 82	316,031,030	215,487,089 % 68	502,100,252	21,840,980 % 4,3

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=27>, (Erişim Tarihi:13.01.2010), s.88.

#### **ab. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma (Uzlaşma)**

Bu uzlaşma sisteminde ise; vergi incelemesi sonucunda hazırlanan rapora dayanarak vergi idaresinin yaptığı tarh işleminden sonra uzlaşma söz konusudur. Tarhiyat sonrası uzlaşma için öncelikle tarh edilmiş bir vergi veya kesilmiş bir cezanın bulunması gerekmektedir. Ayrıca böyle bir talepte bulunabilmek için tarhiyat öncesi uzlaşmanın yapılmamış olması gerekmektedir.

Uzlaşma görüşmeleri vergi ya da cezanın tutarına göre, ilde ya da ilçede oluşturulmuş olan uzlaşma komisyonu ile yükümlü arasında yapılır. Yine vergi idaresi, uzlaşma görüşmelerinden sonra, uzlaşma ya da uzlaşmama durumuna göre gereken işlemlere başlar<sup>28</sup>.

<sup>27</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.94.

<sup>28</sup> <http://ekutup.84.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf> (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu), (Erişim Tarihi:01.11.2009)

Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise amaçlanan vergi idaresi ile verginin yükümlüsü arasında, doğmuş bulunan vergi uyumsuzluğunun pazarlık yöntemi ile giderilmesidir.

Mevzuatta tarhiyat sonrası yapılacak uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma olarak değil; sadece uzlaşma olarak adlandırılmakta olup; mevzuatımız bu uzlaşma şekline göre şekillenmiştir. Bununla birlikte yargı kararları da bu uzlaşma şekline göre oluşturulmuştur.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergi, resim ve harçlardan Maliye Bakanlığı'nca belirlenenler ve bunlara ilişkin cezalar ile il özel idareleriyle belediyelere ait olup VUK hükümlerine göre tarh ve tebliğ edilmiş tüm vergi, resim ve harçlar girmektedir. Anlaşıldığı üzere; uzlaşmanın kapsamı çok geniş tutulmuştur. Bu nedenden ötürü uzlaşma en sık başvuru idari yollardan biri olmaktadır.

Tablo 2'den anlaşıldığı üzere 2008 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunan mükelleflerin % 91 ' i uzlaşırken, uzlaşmaya konu olan vergi aslının % 48'i tahakkuk ederken, ceza tutarının % 4.3' ü kesinleşmiştir. Görüldüğü gibi hazine vergi alacağının % 52'lik, ceza alacağının ise % 95,7'lik kısmından feragat etmiştir. Bu durumda uzlaşılabilen rapor sayısı ise; % 9'dur.

**Tablo 2: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları**

2008 TÜM İLLER	DOSYA ADETİ		VERGİ TUTARI		CEZA TUTARI	
	BAŞVURULAN	UZLAŞILAN	UZLAŞMAYA KONU OLAN	UZLAŞILAN	UZLAŞMAYA KONU OLAN	UZLAŞILAN
TOPLAM	145,426	132,933 % 91	494,065,962	237,638,524 % 48	703,572,719	30,843,779 % 4.3

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=27>, (Erişim Tarihi:13.01.2010), s.90.

Mükellef bilgisi dahilinde yapılan incelemelerde, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde, nezdinde inceleme yapılan kimselerin incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her

zaman uzlaşma isteminde bulunulması mümkündür. Mükellef bilgisi dışında yapılan incelemelerde ise, uzlaşmaya davet yazısı posta vasıtasıyla veya memur eliyle tebliğ edilebilir. Uzlaşma davetiyesinde tebliğ tarihinden 15 gün içinde uzlaşma isteminde bulunulabileceği mükellefe bildirilir. Yoksa tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanamaz<sup>29</sup>.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi ise, mükellef ya da ceza muhatabı tarafından bizzat veya resmi vekili tarafından vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yapılmaktadır.

Uzlaşma vaki olmuşsa; durum bir tutanakla saptanarak tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilmekte ve bir nüshası da üç gün içerisinde vergi dairesine gönderilmektedir. Mükellef ya da ceza muhatabı, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemişse ya da gelmiş fakat müzakerelerde anlaşmaya varılamamışsa uzlaşma temin edilememiş demektir. Komisyonca bu husus düzenlenecek bir tutanakla saptanmakta ve tutanağın bir nüshası da üç gün içerisinde ilgiliye ve vergi dairesine tebliğ edilmektedir.

### **b.Vergi Hatalarının Düzeltilmesi (Düzeltilme)**

Vergilerin olduğu ortamda hataların olması kaçınılmazdır. Vergi ile ilgili işlemlerin ne kadar karışık olduğu bilinen bir gerçek olup; bir de vergi kanunlarının çok sık değiştirilmesi vergi hatalarının oluşmasını daha da kaçınılmaz kılmaktadır. İşte bu gibi nedenlerle vergi hukukunda hatalara ve bu hataların düzeltilmesine yer verilmiştir.

Hata kavramı, suç kavramından farklıdır. Suçta genellikle kasıt vardır, hatada ise kasıt yoktur. Bu nedenle vergi hukuku, vergi suçlarının yanında vergi hatalarına da yer vermiştir. Vergi suçları ağır müeyyidelere bağlanmışken, vergi

---

<sup>29</sup> Şükrü KIZILOTT-Zuhal KIZILOTT; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.242.

hataları için herhangi bir cezai müeyyide öngörülmemiştir<sup>30</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde vergi hatasının tanımı yapılmıştır. Buna göre; bir işlemin vergi hatası olabilmesi için; bazı şartları taşıması gerekmektedir. Bunlar<sup>31</sup>;

- **Haksız bir işlem olması:** İşlem hukuka ve kanuna aykırı olmalı.
- **Haksız işlem sonucunda fazla veya eksik vergi istenmesi yahut alınması:** İşlem vergi matrahını etkilemeli.
- **Haksız işlemin kanunda sayılan hata türünde olması:** İşlem Vergi Usul Kanunu'nun 117. ve 118. maddelerinde belirtilen hata türünden olmalı.
- **Hatanın hem vergi idaresi hem de yükümlü tarafından yapılabilmesi'** dir.

Vergi hataları mükelleflerden istenen ya da alınan vergi miktarına yöneliktir. Aynı zamanda vergi hataları tamamen açık, hiçbir yorum ve tartışmaya gerek duyulmayacak türden yanlışlıklar olmalıdır. Aksi halde tartışmaya ve yoruma açık konularda idari yoldan çözüm mümkün değildir; çünkü bu tür yorum getiren uyuşmazlıkların yargı mercilerinde çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

Danıştay'ın bir kararına göre; hukuki uyuşmazlıklar düzeltme konusuna girmez. Düzeltme ise; vergi hatalarının yargı merciine gidilmeksizin hatanın ilgili vergi idaresince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir<sup>32</sup>.

Vergi hatalarının düzeltilmesi ile düzeltme yapıldığı ölçüde vergi borcu ortadan kalkmaktadır. Düzeltme, vergi aslı kadar vergi cezası ile de ilgili olabilir<sup>33</sup>. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır(VUK Md: 121).

---

<sup>30</sup> Osman PEHLİVAN; **Vergi Hukuku**, Trabzon, 2003, s.127.

<sup>31</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.96-97.

<sup>32</sup> M. Tahir UFUK; "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:12, 1998, s.30.

<sup>33</sup> Nurettin BİLİCİ; **Vergi Hukuku, Genel Kısım Türk Vergi Sistemi**, Ankara, 2003, s.125.

## **ba. İdari Aşamada Düzeltilebilecek Vergi Hatası Sayılabilen Haller**

Vergi Usul Kanunu' na göre; düzeltme konusu olabilecek vergi hataları ikiye ayrılmaktadır. Bunlar;

- Hesap Hataları
- Vergilendirme Hataları' dır.

### **baa. Hesap Hataları**

Vergi hesap hataları genellikle aritmetik yanlışlıklardan oluşmaktadır. Vergi Usul Kanunu' nun 117. maddesine göre hesap hataları matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar ve verginin mükerrer olması olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

- **Matrah Hataları:** Vergi Usul Kanunu' nun 117. maddesinin 1. bendinde kanun koyucu; matrah hatasını vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda matraha ait rakamların, indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasından kaynaklanan yanlışlıklar olarak tanımlamıştır. Matrah hataları sadece bu tanımdaki belgelerle sınırlı olmayabilir. Takdir komisyonu kararı, inceleme raporu, yoklama fişi gibi belgelerde de matrah hatası yapılabilir. Nitekim kanun koyucu; mükellefin kendi defterinde yaptığı rakam hatasının da matrah hatası olarak değerlendirilmesini uygun görmektedir.
- **Vergi Miktarında Hatalar:** Vergi Usul Kanunu' nun 117. maddesinin 2. bendinde kanun koyucu; vergi miktarındaki hatayı vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsuplarının yapılmamış veya yanlış ya da eksik yapılmış olması, beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış ya da gösterilmiş olmasından kaynaklanan yanlışlıklar olarak tanımlamaktadır.

- **Verginin Mükerrer Olması:** Vergi Usul Kanunu' nun 117. maddesinin 3. bendinde kanun koyucu; verginin mükerrer olabilmesi dolayısıyla düzeltme yapılabilmesi için şu üç şartı aynı anda taşıması gerektiğini belirtmiştir. Buna göre; vergilendirme döneminin, vergilendirilen matrahın ve isabet eden verginin aynı olması gerekmektedir.

### **bab: Vergilendirme Hataları**

Vergilendirme hataları vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları olarak karşımıza çıkmaktadır. Çok az olmakla birlikte, zaman zaman mükelleflerce yapılan bildirim ve ödemelerden kaynaklanan vergilendirme hatalarına da rastlanılmaktadır<sup>34</sup>.

Vergi Usul Kanunu' nun 118. maddesinde kanun koyucu; vergilendirme hatalarını dörde ayırmaktadır. Bunlar; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, verginin konusunda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadır.

- **Mükellefin Şahsında Hata:** Vergi Usul Kanunu' nun 118. maddesinin 1. bendinde kanun koyucu; mükellefin şahsında hatayı bir verginin, asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması şeklinde tanımlamıştır. Uygulamada pek sık rastlanılan bir hata türü değildir.
- **Mükellefiyette Hata:** Vergi Usul Kanunu' nun 118. maddesinin 2. bendinde kanun koyucu; mükellefiyette hatayı açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimseden vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlamıştır. Böyle bir hatanın vergi hatası sayılabilmesi için; vergi istenilen kişinin, vergiye tabi olup olmadığının veya vergiden muaf bulunup bulunmadığının, herhangi bir kuşku ya da hukuki tartışmaya meydan

---

<sup>34</sup> Oktay AKYAVAŞ; “Vergi Usul Kanunu’na Göre Düzeltme”, **Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Bilim Raporu**, Sayı:XLIII-12/87, s.42.



bırakmayacak şekilde açık olması gerekmektedir. Uyuşmazlık halinde; söz konusu açıklığın mevcut olup olmadığına yargı mercii karar vermektedir.

- **Verginin Konusunda Hata:** Vergi Usul Kanunu' nun 118. maddesinin 3. bendinde kanun koyucu; vergi mevzuunda, konusunda hatayı; açık olarak vergi mevzuuna, konusuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden, vergi istenmesi ya da alınması şeklinde tanımlamıştır. Verginin konusunda hata nedeniyle düzeltme yapılabilmesi için; vergi konusuna girmeme ve vergiden istisna olma durumunun açık olması, yoruma dayalı olmaması gerekmektedir.
- **Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata:** Vergi Usul Kanunu' nun 118. maddesinin 4. bendinde kanun koyucu; vergilendirme ve muafiyet döneminde hatayı; aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş ya da süre itibarıyla; eksik ya da fazla hesaplanmış olması şeklinde tanımlamıştır. Örneğin; emlak vergisindeki geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması, gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi birer vergilendirme hatasıdır<sup>35</sup>.

#### **bb. Düzeltme Hükümlerine Göre Düzeltmesi Mümkün Olmayan Vergi Hataları**

Vergi incelemesini, re' sen takdir işlemini ya da yargı organı kararını veya Maliye Bakanlığı' nın uygulamaya yön vermesini gerektiren durumlarda; düzeltme yolu ile ileri sürülen hususların düzeltilmesi mümkün değildir. Bu hususlar şunlardır<sup>36</sup>;

---

<sup>35</sup> Gazi SONKUR; “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdarenin Etkinliği**”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1999, s.41.

<sup>36</sup> Şükrü KIZILOL-Zuhal KIZILOL; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.120.

- Vergi inceleme raporlarını ve eklerini oluşturan belgelerdeki hatalar,
- Ödeme emirlerinde yapılan (toplam hatası olanlar hariç) hatalar,
- Bir vergi incelemesi veya defter ve belge incelemesi ile kesinlik kazanacak hatalar,
- Belirli bir hesap döneminde amortisman ayırmayı unutan mükellefin daha sonra düzeltme talebinde bulunması,
- Mükellefin değerlendirme hatalarından doğan matrah fazlalıkları veya eksiklikleri,
- Takdir komisyonu kararlarındaki hesap ve matrah hataları,
- Vergi dairelerine yatırılan emekli kesenekleri, artış farkları karşılık ve vergilerinin iadesi için yapılan düzeltme talepleri,
- Düzeltme talebine konu olan hatanın ilgili bulunduğu matrahın re' sen takdiri gerektirmesi,
- Muafiyet ve mükellefiyet durumunun tartışmalı olduğu durumlarda ileri sürülen mükellefiyet hataları,
- KDV' de emsal bedelin yanlış hesaplanmasından doğan vergi hataları,
- Damga vergisine tabi evrakın düzenlenmesinden sonra; hukuki işlemten vazgeçilmesine bağlı düzeltme talepleri,
- Gelir Vergisi Kanunu' nun uygulanmasında ihtiyari toplama hakkına sahip olmalarına rağmen istisna hadleri altında kalan gelir unsurlarını da, ihtiyaren (isteyerek) beyan eden mükelleflerin daha sonraki düzeltme talepleri<sup>37</sup>.

Bu hususların tamamı; ya bir başka işlemi gerekli kılmakta ya da açık olarak bir vergi hatasından söz edilmemektedir. Bu sebeple hata kapsamına girmemektedir.

### **bc. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları**

Vergi hatalarının düzeltilmesi; ya vergi idaresinin üzerinde tereddüt etmediği açık ve mutlak vergi hatalarını re' sen düzeltmesi ile ya da mükellefin vergi idaresine

---

<sup>37</sup> M. Nadir ARICA; "Vergi Hataları ve Düzeltilmesi-8", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Yıl:5, Sayı:111, Eylül 1991, s.49-50.

müracaat üzerine düzeltilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Vergi idaresinin vergi hatasını re' sen düzeltebilmesi için hatanın tartışmaya mahal vermeyecek şekilde sözel yorum dışındaki yorum tekniklerinin uygulanmasını gerektirmeden<sup>38</sup> ilk bakışta anlaşılabilir olması gerekmektedir.

#### **bd. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Zamanaşımı**

Vergi hatalarının düzeltilmesinde genel zamanaşımı süresi vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak 5 yıldır. Ancak bazı özel durumlarda düzeltme zamanaşımı fiilen 6 yıla uzayabilmektedir.

#### **c.Pişmanlık ve Islah**

Tanım olarak pişmanlık ve ıslah; Vergi Usul Kanunu' nun 371. maddesinde belirtilen beyana dayanan vergilerde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur niteliğindeki kanuna aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere belli koşulları yerine getirmeleri kaydıyla kaçakçılık, kusur ve ağır kusur cezaları kesilmemesi; kaçakçılık ya da kaçakçılığa teşebbüs suçu cezasına hükmolunmaması durumudur.

Beyana dayanan vergilerde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur niteliğindeki kanuna aykırı hareketlerini, ilgili makamlara beyan eden mükelleflere, tahakkuk eden vergi üzerinden vadesine göre gecikme zammı oranında pişmanlık zammı cezası kesilmektedir. Mükellefler ise; bu cezayı onbeş günde ödemek zorundadır. Aksi takdirde bu madde hükmü geçersiz sayılmaktadır<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> M. Ali ÖZYER; **Vergi Usul Kanunu**, Ankara, 2001, s.162.

<sup>39</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.110.

Pişmanlık, beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olup, beyana dayanmayan mükellefiyetlerde pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanmak mümkün değildir<sup>40</sup>.

Pişmanlık ve ıslah beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerden, emlak vergisi dışında tüm vergiler için uygulanmaktadır. Buna göre pişmanlık ve ıslah hükümlerinin; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, beyana dayalı belediye vergileri, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, veraset ve intikal vergisi vb. beyana dayanan vergiler yönünden uygulanabilmesi mümkündür<sup>41</sup>.

Pişmanlık ve ıslah esas oluşumu itibariyle vergi kaybına bağlı suçlara ilişkin cezaların uygulanmasını önlemektedir. Çünkü pişmanlıkla ortadan kalkan yalnızca vergi ziyayı unsurudur<sup>42</sup>. Başka bir deyişle pişmanlık vergi kanunlarına aykırı olarak yapılmış fiili ortadan kaldırmaz, fakat vergi ziyayı unsurunu ortadan kaldırdığı için o fiilden doğan suça ilişkin cezanın uygulanmasını önlemektedir<sup>43</sup>.

Kısacası, pişmanlık ve ıslah vergi kanunlarına aykırı davranışlarıyla vergi kaybına yol açmak suretiyle suç işleyenlerin, duydukları pişmanlığa hukuki sonuçlar bağlamasıdır<sup>44</sup>.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak için birtakım şartların oluşması gerekmektedir. Bunlar;

- Mükellefin suçunu vergi dairesine haber verdiği tarihten önce, hakkında herhangi bir ihbar yapılmamış olması,

---

<sup>40</sup> Necdet TIRIŞKAN; “ VUK’ un Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Faydalanılmasının Koşulları ve Çağrı Mektubunun Pişmanlık Etkisi”, **Vergi Sorunlar Dergisi**, Sayı:37, İstanbul, 1992, s.60.

<sup>41</sup> M. Nadir ARICA; **Vergi Usul Kanunu**, Ankara, 1989, 1446.

<sup>42</sup> Yılmaz HIZLI; **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, 1984, s.81.

<sup>43</sup> Nihat EDİZDOĞAN; **Türkiye’ de Vergi Suçları ve Cezaları**, Bursa, 1983, s.106.

<sup>44</sup> Yusuf KARAKOÇ; **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, İzmir, 1994, s.5.

- Mükellefin pişmanlık dilekçesini vermeden önce, nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanmamış olması,
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak, 15 gün içinde verilmesi,
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının, pişmanlık dilekçesinin verilme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergilerin, gecikme zammı ile birlikte pişmanlık dilekçesinin verilmesinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi' dir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanılamayacak haller de aşağıda belirtilmiştir. Bunlar<sup>45</sup>;

- Pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsup gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması ya da beyannamede matraha ilişkin bilgilerin olmaması,
- Beyannamenin pişmanlık talebiyle verilerek bu talebin kabul edilmesinden sonra pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi veya pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına engel bir durumun mevcut olması' dır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi; özellikle, beyannamelerini çeşitli sebeplerle süresinde vermeyen mükelleflerin, cezadan kurtulmak için ilk başvurdukları yoldur.

#### **d. Cezalarda İndirim**

Bazen yanlışlıkla bazen de bilgisizlik yüzünden vergi ziyasına neden olabilen vergi mükellef veya sorumlularını; kasten vergi ziyasına sebebiyet veren mükellef veya sorumlularına nazaran daha hafif vergi cezası kesilmesini öngören cezalarda indirim müessesesi; vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmesini engelleyerek,

---

<sup>45</sup> Mehmet YAŞIN; “ Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:174, s.96-97.

idari yargının yükünü hafifletmektedir. Kısacası, cezalarda indirim, ilave olarak alınan vergi ve bunun cezası bakımından, mükellefle idare arasında, fiyatları kanunen tespit edilmiş olan bir anlaşmayı ifade etmektedir<sup>46</sup>.

Vergi Usul Kanunu' nun 376. maddesine göre cezalarda indirim müessesesi; itiraz etmeyen kişinin vergi ve cezasını kabul etmesi halinde, mükellefe cezanın bir kısmını indirme hakkı tanımaktadır.

Mükellef ya da vergi sorumlusuna re'sen, ikmalen veya idarece tarh olunan vergiler dolayısıyla kesilen vergi ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde; vergi borçlusu ilgili vergi dairesine başvurarak vergi ve vergi cezasını vadesinde veya 6183 Sayılı Kanun' da bahsedilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

- Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı;
- Müteakiben kesilen cezaların üçte biri;
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri; indirilmektedir.

Cezalarda indirim müessesesinden faydalanabilmek için; indirim talebinin, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılması gerekmektedir. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin muhataba tebliğ olundukları tarih, başvuru süresi hesaplanırken dikkate alınmamaktadır.

#### **e. Diğer İdari Çözüm Yolları**

Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümünde uzlaşma, düzeltme, cezalarda indirim ya da pişmanlık ve ıslah müessesesi dışında başka yollarla da uyuşmazlık ortadan kalkabilmektedir. Bunlar idarenin tek taraflı olarak karar verdiği; terkin, tahakkuktan vazgeçme ve aftır.

---

<sup>46</sup> Yılmaz ÖZBALCI; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 2003, s.885.

## ea. Terkin

Kelime olarak silinme anlamına gelen terkin ile; vergi alacağı kısmen ya da tamamen, bütün sonuçları itibariyle ortadan kalkmaktadır. Genel olarak verginin terkini; tahakkuk etmiş veya tahsili edilmiş bir verginin, tahakkuk kaydının iptali yahut tahsil edilen verginin mükelleflere red ve iadesi suretiyle vergi alacağının ortadan kaldırılmasını ifade eden idari bir işlemdir<sup>47</sup>.

Türk Vergi Sistemi' nde, Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmiş durumlar için tahakkuk etmiş veya tahakkuk edecek vergi ve cezaların tahakkuk ve/veya tahsilinden vazgeçilerek terkini kabul edilmiştir. Terkin nedeniyle, yükümlü bakımından vergi borcu sona erdiğinden doğmuş veya doğması muhtemel vergi uyumsuzlukları sona ermektedir<sup>48</sup>.

Vergi Usul Kanunu' nun 115. maddesine göre yangın, yer sarsıntısı, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler nedeniyle; vergi ve cezalar terkin edilebilmektedir. Ancak; terkin edilecek vergi ve cezaların, afetin zarar verdiği kaynakla ilgisi bulunması gerekmektedir. Afet yüzünden kaybedilen gelir kaynağı varlık, genel varlığın üçte birinden fazla ise; terkin yapılabilmektedir. Doğal afet yüzünden genel varlığın üçte birinden fazlası kaybedilse dahi; gelir kaynağı ile ilgili varlıkta kayıp yok ise, o kaynağa ait olmak üzere terkin yapılamaz<sup>49</sup>.

Yapılacak terkinlerde tutar ne olursa olsun, terkin yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir. Ancak; Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalli idarelere devredebilmektedir.

---

<sup>47</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2004, s.119.

<sup>48</sup> Nizamettin AKALP; “**Vergi Uyumsuzluklarının İdari Yolla Çözümü**”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1993, s.80.

<sup>49</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2004, s.120.

### **eb. Tahakkuktan Vazgeçme**

Vergi Usul Kanunu' nun mükerrer 115. maddesine göre ikmalen, re' sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bu vergilere ilişkin cezaların toplamı belirli bir miktarın (01.01.2010 - 31.12.2010 dönemi VUK 388 seri nolu genel tebliğe göre bu rakam 18 TL'dir) altında kalması halinde, tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağıın tespit edildiği durumlarda, tahakkuktan vazgeçilmektedir.

### **ec. Af**

Af sözcüğünün anlamı; suçu, kusuru ve cezayı bağışlama ya da mazur görmedir. Geniş anlamı ile af; bir suça ait olayların unutulmasına yönelik bir işlemdir. Devletin ceza vermek hakkını kullanmaktan vazgeçmesi anlamına gelen af; hem kamu davasını hem de cezayı düşüren bir sonuçtur<sup>50</sup>.

Mali af kavramının gerek ceza hukukunda gerekse vergi hukukunda net bir tanımı yapılmamıştır. Af ile ilgili hükümler Türk Ceza Kanununda yer almaktadır. Vergi Usul Kanununda vergi affı ile ilgili hükümler bulunmamaktadır. Ancak Anayasamızın 73. maddesine göre “*Vergiler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmüne göre; vergi ve cezaların affı da bir kanuna dayanılarak yapıldığından; af ile ilgili düzenlemeler ayrı kanunlarda yapılmıştır<sup>51</sup>. Buna göre vergi affı; idare ile mükellef arasında barış ya da uzlaşma olarak kısaca tanımlanabilirse de, esasen vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır<sup>52</sup>. Devlet ise; vergi affı kanunları ile kendi koyduğu kuralların bozulmasına karşı yaptırım olarak kullandığı cezalandırma hakkından vazgeçmektedir<sup>53</sup>.

---

<sup>50</sup> Fikret SAYAR; “1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:73, 1987, s.61.

<sup>51</sup> Yusuf KELEŞ; “Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:249, 2002, s.75.

<sup>52</sup> Zeynep ARIKAN-Hatice YURTSEVER; “Türkiye’ de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-1”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, 2004, s.59.

<sup>53</sup> Hasan YALÇIN-Arif BAŞER; “Türkiye’ de Mali Af lar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:173, 1996 s.104.



Denetim ve cezaların düşüklüğü, risk alma eğiliminin güçlü oluşu ve vergi oranlarının yüksekliği <sup>54</sup>gibi nedenlerle yıldan yıla vergi kaçakçılığı güdüsü artan ülkemizde sık sık vergi affı çıkarılması yükümlülerde sürekli af beklentisi oluşturarak vergi borçlarını zamanında ödememe eğilimi yaratmaktadır.

Aflar genellikle vergi cezalarının affı şeklinde de olsa; sağlanan kolaylıklar nedeniyle, vergi borçlarıyla ilgili geçmiş dönemlere ilişkin vergi uyuşmazlıkları ortadan kaldırılmaktadır.

### **ed. Gümrük Vergilerinde İdari Çözüm**

Gümrük vergileri ile ilgili uyuşmazlıklarda, vergi borçluları tahakkuk eden vergiler nedeniyle Gümrük Müdürlükleri, Gümrükler Başmüdürlüğü ve Gümrükler Genel Müdürlüğü' ne itiraz etmektedir. Aşağıdaki şartların varlığı halinde itiraz hakkı söz konusu olmaktadır. Bunlar<sup>55</sup>;

- Eşya için tahakkuk ettirilen vergiye esas tutulan teknik kapsam ve niteliklerde isabetsizlik bulunması,
- Vergiye esas matraha hatalı tarife uygulanmış olması,
- Eşyanın değerinin yanlış belirlenmiş olması,
- Uluslararası antlaşmaların yanlış uygulanması ya da hiç dikkate alınmaması,
- Muafliğin uygulanmasında yanlışlık olması ya da hiç uygulanmaması,
- Ağırlık esasının uygulanmasında hata yapılması,
- Eşyanın özelliğinin yanlış belirlenmesi' dir.

---

<sup>54</sup> Yusuf KILDİŞ; “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar Arası Boyutu Ve Çözüm Önerileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:2, 2000.

<sup>55</sup> Nizamettin AKALP; “ **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümü**”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1993, s.82.

İtirazlar bir dilekçe kanalı ile tahakkuku yapan idare aracılığı ile bağlı bulunulan Gümrük Müdürlüğü' ne yapılmaktadır. Müdürlük itirazı bir ay içinde karara bağlamakta olup; itiraz yerinde görülmediği takdirde tahakkuk ettirilen verginin miktarına göre itiraz Gümrükler Başmüdürlüğü ya da Gümrükler Genel Müdürlüğü' ne yapılmaktadır. İtiraz yerinde görülürse tahakkuk buna göre düzeltilmektedir aksi takdirde itirazın reddinin tebliğinden itibaren otuz gün içinde vergi mahkemesine dava açılabilmektedir<sup>56</sup>.

## **B. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi**

Vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeden vergi idaresi tarafından çözülmesi; vergi yargısı, idari yargı açısından da büyük kazanımdır.

### **1.Vergi Yargısı**

Mükellef ya da vergi sorumlularıyla devlet arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi her zaman mümkün değildir. Bu durumda ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü için bağımsız yargı organları devreye girmelidir.

İşte vergi uyuşmazlıkları konusunda başvuru yargı yoluna vergi yargısı denilmektedir.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümü anlamında; vergi yargısı, mali yargı ve Vergi Mahkemeleri kavramları kullanılmaktadır. Mali yargı ve vergi yargısı en yaygın kullanılanıdır. Esasında gerek mali ve gerekse vergi yargısı kavramları mali kanunlardan doğan uyuşmazlıkları çözümleyen yargılama kurallarını kapsamaktadır. Ancak bu kavramlar tam olarak birbirleriyle eş değer anlamda

---

<sup>56</sup> Şükrü KIZILOĞLU; “**Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi**”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara, 1985, s.80.

değildir. Bu iki kavram arasındaki ayrılık Mali Hukuk ve Vergi Hukuku arasındaki ayrılıktan ileri gelmektedir<sup>57</sup>.

Mali Hukuk ve Maliye Hukuku devletin bütün mali faaliyetlerini düzenleyen yani devletin ve diğer kamu tüzel kişilerin, gelir, gider, borçlanma, devlet mallarının yönetimi gibi işlemlerle ilgilenirken, Vergi Hukuku ise bunlardan sadece kamu gelirlerine ilişkin konularla ilgilenmektedir. Burada ayrıca şunu belirtmek gerekir ki, vergi yargısı kavramı içinde sadece vergi uyuşmazlıklarının yargı organları önünde çözümlenmesi sırasında izlenecek usul kurallarının değil; vergi yargı organlarının kuruluş ve işleyişiyle ilgili kuralların da yer alması gerekmektedir<sup>58</sup>.

## **2.Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi**

Vergi uyuşmazlıklarının mükellef ile vergi idaresi arasında karşılıklı diyalog içerisinde çözümlenememesi halinde idari çözüm yoluna başvurulmaksızın nihai çözümün sağlanması amacıyla yargısal çözüm yoluna da gidilebilmektedir. Yargısal yolla çözüm, nihai çözüm olsa da uyuşmazlığın her iki taraf bakımından da olumsuz etkilerini derinleştiren ve günümüz koşullarında idari çözüm yoluna karşın nispeten daha uzun süren bir çözüm yoludur.

---

<sup>57</sup> N. İNEL; **Türk Vergi Yargı Sistemi**, Ankara, 1979, s.5.

<sup>58</sup> M. Kamil MUTLUER; **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir, 1979, s.6.

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA**  
**ÇÖZÜMLENMESİ BAKIMINDAN TÜRKİYE VE DİĞER ÜLKELER**

**I.VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA**  
**ÇÖZÜMLENMESİ BAKIMINDAN TÜRKİYE**

**A.Türkiye’ de Vergi Yargısının Kapsamı ve Vergi Uyuşmazlıklarının**  
**Yargı Yoluyla Çözümlemesi**

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümü nihai çözüm yolu olarak adlandırılmaktadır. Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının çözümü; mükellefler dilerse idari çözüm yollarını dilerse direkt yargısal çözüm yolunu tercih edebilmektedir.

**1.Vergi Yargısının Kapsamı**

Türk Vergi Sistemi’nde yükümlü ile devlet arasında vergiden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargısal çözümü “Vergi Yargısı” kapsamında ele alınmaktadır<sup>59</sup>. Kısaca; idari yollara başvurarak çözümlenemeyen ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamda çözümlenmek istenen uyuşmazlıklar vergi yargısının görev alanına girmektedir<sup>60</sup>. Açıklayacak olursak; vergi yargısı; devletin vergilendirme işlemleri dolayısıyla idare ve yükümlü arasında doğan uyuşmazlıkları, devletin bu uyuşmazlıkları çözümlenmesiyle görevlendirdiği tarafsız ve bağımsız organlarca devletin egemenliğine dayanarak, vergilendirme işlemlerine kural getiren hukuk normlarını uygulamak suretiyle çözümlenerek yargısal karar verme faaliyetidir.

Türkiye’ de vergi yargısı idari yargı içerisinde yer almaktadır. İdari yargı alanında 1982 yılında çıkarılan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare

---

<sup>59</sup> Handan YILBAŞI;” **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Cezalarının Yargısal Boyutu**”, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1998, s.134.

<sup>60</sup> Şükrü KIZILOL-Zuhal KIZILOL; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.282.

Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenleme yapılmıştır. Vergi uyuşmazlıkları bu son değişikliklerle iki derecede çözümlenecektir. Kural olarak uyuşmazlıklara birinci derecede Vergi Mahkemeleri bakacak, Vergi Mahkemelerinin kararları da itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemeleri'nde ve temyiz yoluyla Danıştay' da denetlenecektir<sup>61</sup>.

Vergisel alanda getirilen en önemli değişiklik vergi uyuşmazlıklarının bağımsız yargı organlarınca çözümlenmesi yoluna gidilmesi olmuştur. Böylece yargılama Maliye Bakanlığı'nın denetiminden çıkarılmış ve hukuki bir yapıya kavuşturulmuştur<sup>62</sup>.

## 2.Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözülmesi

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal yolla çözümü; vergi uyuşmazlığına taraf olanların vergi davası açması şeklinde olmaktadır. Vergi davasının oluşabilmesi için ise öncelikle tarh edilmiş bir vergi veya kesilmiş bir cezanın bulunması gerekmektedir. Fakat yükümlüler, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açmamaktadır(VUK Md: 378). Vergi hataları ve ihtirazi kayıtlarla (çekinceli olarak) verilen beyannameler<sup>63</sup> için dava açma hakkı saklı bulunmaktadır. Vergi davalarının hukuki niteliği ise tartışmalı bir konudur. Vergi davaları terkin ve iptale yönelik ise; "iptal davası", devlete geçen verginin geri verilmesini de içeriyorsa, iptal davası ile birlikte açılan "tam yargı davası" niteliği taşımaktadır.

Bir başka açıdan yargı yoluna başvurulması uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargı denetimini de gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti

---

<sup>61</sup> Şükrü KIZILOĞLU; **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, (Cilt 3, md. 275-415), Ankara; 1991, s.3665.

<sup>62</sup> Yalçın KÖKEY; "2686 ve 2577 Sayılı Yasalar Açısından Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Konusu Edilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Maliye H.U.D. Yayını, Sayı: 16, Aralık 1982, s.41.

<sup>63</sup> İhtiraz-i Kayıtlarla Beyan: Yükümlülerin verdikleri beyannamelere karşı dava açma hakkını saklı tutabilmek için, beyannamelerini çekince kaydı koyarak vermeleri durumudur.

ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunu sağlamaktadır. Ayrıca, yargı denetimi yapılırken subjektif işlemler bakımından vergilerin kanuniliği ilkesi geçerli kılınmaktadır<sup>64</sup>. Başka bir deyişle, vergi yargılaması hukukunun denetim mekanizmalarının devreye girmesi sonucu, vergilendirme işlemlerindeki sakatlıklar giderilmekte, böylelikle objektif hukuki durum çerçevesinde, subjektif durumlarda korunmuş olmaktadır<sup>65</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yeri; idari mahkemeler ve onun bünyesinde faaliyet gösteren vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemelerinde davalar İ.Y.U.K. hükümlerine göre sürdürülmektedir.

### **B.Vergi Yargısının İşlevleri – İşlevleri Gerçekleştirmede Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

Vergi almak; ideal vergi ortamını oluşturabilme sorunudur. Bu ideal ortamın oluşturulabilmesi, adaletli vergi kanunları ve vergi idaresinin yanı sıra hızlı ve isabetli kararlarıyla günün koşullarına uygun ve tam anlamı ile işler bir vergi yargısı sistemi ile mümkündür<sup>66</sup>.

Verginin kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak da; vergi kanunları yükümlülere bir takım görevler yüklerken bu görevlere ilişkin itiraz etme hakkını da tanımaktadır. Vergi yargısının genel yargıdan ayrılması ve vergi yargısı olarak ayrı işlevleri yerine getirmesi gerekmektedir.

Vergi yargısının işlevlerini ise anlaşmazlıkları çözümlenme, hukuki güvenlik sağlama, içtihat sağlama ve yargısal denetim olmak üzere dörde ayrılmaktadır.

---

<sup>64</sup> Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN; **Vergi Hukuku**, 12. Bası, Ankara, 2004, s.185.

<sup>65</sup> Yusuf KARAKOÇ; “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:212, s.89.

<sup>66</sup> Zeynel Murat GÜL; “Türk Vergi Yargı Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**; Sayı:117,s.43.

## 1.Anlaşmazlıkları Çözümleme İşlevi – Karşılaşılan Sorunlar – Çözüm Önerileri

Anlaşmazlıkları, uyuşmazlıkları çözümleme fonksiyonu vergi yargısının ortaya çıkış nedenidir. Vergi kanunlarının uygulanmasından doğan uzlaşma, düzeltme, cezalarda indirim ve pişmanlık ve ıslah müessesesi gibi barışçıl yollarla sona erdirilemeyen bir takım sorunlar birer uyuşmazlık olarak vergi yargısı organları önüne götürülmektedir. Vergi yargısı organları, bakmakta oldukları uyuşmazlıklar hakkında verdikleri kararlarla uyuşmazlıkları kesin olarak çözüme kavuşturmak zorundadır. Vergi yargısı organlarının önlerine gelen uyuşmazlıklar hakkında verdikleri kararlar ile uyuşmazlıkların sona erdirilmesine “vergi yargısının anlaşmazlıkları çözümleme işlevi” denilmektedir<sup>67</sup>.

Vergi yargısının temel işlevi uyuşmazlıkları kesin olarak çözümlenmesi olmasına rağmen, ülkemizde uyuşmazlıkların kısa sürede çözümlenemediği bir gerçektir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünün çok uzun zaman alması; vergi yargısında açılan davaların çokluğundan, her ilde vergi mahkemesi, BİM bulunmayışından ve gerekli bilgi ve deneyime sahip idari hakim sayısının yeterli olmayışından kaynaklanmaktadır.

Aşağıdaki tablo 2006 yılı itibariyle vergi mahkemelerinin iş yükünün konulara göre dağılımını göstermektedir. Tablo 3’te görüldüğü üzere 2006 yılında vergi mahkemelerindeki iş yükünün dağılımında en büyük pay, yaklaşık %20 oranı ile gelir vergisi ve katma değer vergisi ile ilgili davalara aittir. 2006 yılı için; katma değer vergisi ile ilgili davaların gelir vergisi ile ilgili olan davalara oransal olarak yaklaşmasının gerekçesi olarak; geçen yıldan devrederek gelen ve bozularak gelen katma değer vergisi ile ilgili uyuşmazlık dosya sayısından kaynaklandığını söylemek mümkündür. Gelir ve katma değer vergileri ile ilgili uyuşmazlık dosyalarının toplamı %39.70 ‘ e ulaşmaktadır. Kurumlar vergisi ile ilgili uyuşmazlık dosya sayısı ise %5.8

---

<sup>67</sup> Yusuf KARAKOÇ; “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:212, s.89.

gibi çok düşük bir orana sahiptir. 2006 yılı için; gelir vergisine ait uyuşmazlıkların %41.84'ü, kurumlar vergisine ait uyuşmazlıkların %54.67'si, katma değer vergisine ait uyuşmazlıkların % 48.54'ü ve gümrük vergilerine ait uyuşmazlıkların ise %39.48'i 2007 yılına devredilmiştir. Devreden iş yükü arasında da katma değer vergisi ile ilgili uyuşmazlıklar %26.80 oranı ile birinci olurken; gelir vergisi ile ilgili uyuşmazlıklar %22.92 'lik oran ikinci olmaktadır.

**Tablo 3: Vergi Mahkemeleri İş Yükünün Konularına Göre Dağılımı**

VERGİ MAHKEMELERİ İŞ YÜKÜNÜN KONULARINA GÖRE DAĞILIMI (01/01/2006 - 31/12/2006)										
KONULAR		GELEN İŞ					ÇIKAN İŞ	DEVREDEN İŞ		
		GEÇEN YILDAN DEVREN GELEN	YIL İÇİNDE GELEN	BOZULARAK GELEN	TOPLAM	%		GÖRÜLMEKTE OLAN	BEKLEMENDE OLAN	TOPLAM
GELİR VERGİSİ	1	6666	14935	551	22152	19,8	12882	8659	611	9270
KURUMLAR VERGİSİ	2	2504	3689	357	6550	5,8	2969	3368	213	3581
EMLAK VERGİSİ	3	317	409	34	760	0,7	307	422	31	453
KATMA DEĞER VERGİSİ	4	9250	11996	1081	22327	19,9	11489	9889	949	10838
GÜMRÜK VERGİSİ	5	5557	7588	625	13770	12,3	8333	4994	443	5437
VERASET VE İNT. VERGİSİ	6	226	299	15	540	0,5	307	232	1	233
ÖZ.İD.BEL.VE KÖY.AİT VERGİ RES.HARÇ VB M. HÜK	7	2155	1887	283	4325	3,9	2220	2070	35	2105
DÜZELTME İŞLEMİNİN REDDİNDEN DOĞAN İŞLER	8	21	158	0	179	0,2	97	79	3	82
YENİ KONAN VERGİLER	9	235	836	11	1082	1,0	713	290	79	369
TAM YARGI DAVALARI	10	90	28	4	122	0,1	103	19	0	19
DİĞER İŞLER	11	6957	32502	842	40301	35,9	32254	7336	711	8047
TOPLAM		33978	74327	3803	112108	100,0	71674	37358	3076	40434

Kaynak: <http://www.adli-sicil.gov.tr/istatist.htm> (Erişim Tarihi:15.12.2009)

Aşağıdaki tabloda 1989-2006 yılları itibariyle vergi mahkemeleri ve BİM iş yükü gösterilmektedir. Tablo 4'te görüldüğü üzere; 1989 yılında 53,865 olan dosya sayısı 2006 yılında 112,108 dosyaya kadar yükselmiştir. Bu gelişmeden yola çıkarak her geçen yıl vergi mahkemelerinin iş yükünün arttığını söylemek mümkündür. Tabloda göze çarpan diğer nokta da vergi mahkemelerine bozularak gelen dava sayısındaki oransal artıştır. 1989'da 1,050 olan dava sayısı %362.19'luk artışla 2006'da 3,803' e çıkmıştır. Vergi mahkemelerindeki dosya sayısı artışı ise; %208.12 civarında seyretmektedir. Yıl içinde devreden dosya sayısı ise; 1989'da 34,107 iken 2006 yılında bu rakam 40,434' e yükselmiştir. Devreden dosyalardaki artış oranı ise; %118.55'de kalmıştır. Bozularak gelen dosya sayısı; devreden dosya sayısının üç katıdır. Bir genelleme yapacak olursak; yıl içinde gelen dosyalar hariç, vergi mahkemeleri devreden dosyalarının iş yükünün üç katı kadar da bozularak gelen



dosyalarla boğuşmaktadır. 1995-1998 yılları arasında vergi mahkemelerindeki iş yükünün oransal azalışı BİM' de de olumlu etki yaratmış, BİM dosya sayısı da azalmıştır.

**Tablo 4: 1989-2006 Yılları İtibariyle Vergi Mahkemeleri Ve BİM İş Yükü**

YILLAR	MAHKEME TÜRÜ	YIL İÇİNDE GELEN İŞ DAĞILIMI						YIL İÇİNDE DEVREDEN İŞ	
		GEÇEN YILDAN KALAN DOSYA	YIL İÇİNDE GELEN DOSYA	BOZULAN GELEN DOSYA	TOPLAM DOSYA	TAMAMLANAN DOSYA	TAMAMLANAN DOSYA %	DEVREDEN DOSYA	DEVREDEN DOSYA %
1989	BİM	2605	15943	0	18548	13512	72,8	5036	27,2
	VERGİ	28539	58383	1050	87972	53865	61,2	34107	38,8
1990	BİM	5036	18248	2	23286	16438	70,6	6848	29,4
	VERGİ	34107	74607	1138	109852	61749	56,2	48103	43,8
1991	BİM	6848	14431	0	21279	18040	84,8	3239	15,2
	VERGİ	48103	69800	1729	119632	65288	54,6	54344	45,4
1992	BİM	3239	12169	0	15408	12777	82,9	2631	17,1
	VERGİ	54344	51577	3837	109758	63642	58,0	46116	42,0
1993	BİM	2631	16748	0	19379	13931	71,9	5448	28,1
	VERGİ	46116	62230	3601	111947	62827	56,1	49120	43,9
1994	BİM	5448	21750	0	27198	19505	71,7	7693	28,3
	VERGİ	49120	61667	3942	114729	69108	60,2	45621	39,8
1995	BİM	7693	14458	0	22151	17357	78,4	4794	21,6
	VERGİ	45621	50352	3858	99831	60927	61,0	38904	39,0
1996	BİM	4794	9671	0	14465	12451	86,1	2014	13,9
	VERGİ	38904	42351	4000	85255	58247	68,3	27008	31,7
1997	BİM	2014	6891	0	8905	8247	92,6	658	7,4
	VERGİ	27008	35756	4418	67182	48103	71,6	19079	28,4
1998	BİM	658	4915	0	5573	4994	89,6	579	10,4
	VERGİ	19079	35425	3768	58272	40214	69,0	18058	31,0
1999	BİM	579	15847	0	16426	15645	95,2	781	4,8
	VERGİ	18058	40022	3720	61800	42508	68,8	19292	31,2
2000	BİM	781	23820	0	24601	23146	94,1	1455	5,9
	VERGİ	19292	53147	4211	76650	51281	66,9	25369	33,1
2001	BİM	1455	43073	0	44528	38438	86,3	6090	13,7
	VERGİ	25369	60097	3174	88640	56434	63,7	32206	36,3
2002	BİM	6090	52217	0	58307	48503	83,2	9804	16,8
	VERGİ	32206	69127	3591	104924	66416	63,3	38508	36,7
2003	BİM	9804	50731	0	60535	54162	89,5	6373	10,5
	VERGİ	38508	56171	2889	97568	71041	72,8	26527	27,2
2004	BİM	6373	53512	0	59885	49799	83,2	10086	16,8
	VERGİ	26527	58225	2962	87714	60749	69,3	26965	30,7
2005	BİM	10086	66027	0	76113	62933	82,7	13180	17,3
	VERGİ	26965	62941	2583	92489	58511	63,3	33978	36,7
2006	BİM	13180	69578	0	82758	67294	81,3	15464	18,7
	VERGİ	33978	74327	3803	112108	71674	63,9	40434	36,1

Kaynak: [http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistik\\_2006/idari/idarigenel1.htm](http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistik_2006/idari/idarigenel1.htm) (Erişim Tarihi:15.12.2009)

Tablo incelendiğinde vergi davalarının vergi kanunlarında yapılan kapsamlı değişikliklerin yürürlüğe girmesiyle arttığı görülmektedir. Vergi kanunlarında yapılan kapsamlı değişiklikler ve yürürlüğe konan ek vergi vb mali yükümlülükler kamuoyunda bazen tepkilerle karşılaşmakta ve sivil toplum kuruluşlarının da desteği ile aynı konu hakkında vergi mahkemelerinde dava sayısı artmaktadır. Örneğin; 17 Ağustos 1999 Marmara depreminde meydana gelen zararı karşılamak amacıyla gündeme getirilen Özel İşlem Vergisi gibi. Açılan davaların mükellef lehine sonuçlanması durumundan haberdar olan diğer mükellefler de sonuçlanmış olan bu davayı emsal göstererek başka davalar açmaktadır.

Uyuşmazlıkların idare ve yükümlü arasında barışçıl yollarla istenilen düzeyde çözümlenemeyişi, yargı organlarına başvuru yapılmasının genellikle yürütmeyi durdurması bu yolla ödenmesi gereken vergi ve cezalarının ödeme süresinin uzatılması, mükelleflerin haksız çıkmaları halinde yargı organlarını gereksiz yere oyalamaları nedeniyle yükümlülerden herhangi bir ceza alınmaması ve yürütmenin haksız olarak geciktirilmesi halinde yükümlünün sağladığı faiz tasarrufunu giderecek bir gecikme zammının uygulanmaması gibi nedenler yargı organlarına başvuruyu cazip kılmaktadır. Yargı yollarına başvurmanın doğrudan ya da dolaylı yollarla engellenmesi vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluk denetiminin yapılamaması sonucunu doğuracaktır. Bu durum vergi hukuku alanında hukuk devleti ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesi ve kanuni idare ilkesinin işlerlik kazanmasının önünde önemli bir engel oluşturmaktadır<sup>68</sup>.

Türk vergi yargısı 3 mercili ve 2 kademeli bir yapıdan oluşmaktadır. Buna göre; ilk derece mahkemesi vergi mahkemesi olmakla birlikte, Bölge İdare Mahkemesi itiraz, Danıştay ise yüksek mahkeme ve temyiz merci sıfatına haizdir. Ancak sistemin işleyişi gereği vergi mahkemesi kararlarının genelde Danıştay’ da temyiz edilmesi gerekmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının neredeyse tamamına yakınının Danıştay’da temyiz ediliyor olması yargılama süresinin uzamasına ve

---

<sup>68</sup> Yusuf KARAKOÇ; “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:212, s.92.

uyuşmazlıkların yarattığı iş yükü nedeniyle Danıştay'ın yüksek içtihat mahkemesi olma sıfatının da etkilenmesine neden olmaktadır.

Çeşitli ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de istinaf mahkemeleri kurulması yoluyla temyiz edilen dosya sayısı azaltılabilir. Ülkemizde 81 il olmasına karşın; 51 adet vergi mahkemesi ve 28 adet de Bölge İdare Mahkemesi vardır<sup>69</sup>. Anlaşılacağı gibi her ile bir mahkeme düşmemektedir. Mahkemeden yoksun olan il vatandaşları; davaları için illerine atanan civar mahkemelerin yolunu tutmaktadır. Vergi yargısı sistemimizde istinaf yolunun bulunmayışı; zaten sınırlı sayıda olan ilçe bazında örgütlenmemiş mahkemelerin iş yükünü artırmaktadır.

Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü hangi davalar için üst yargı yollarına gidilemeyeceğini belirlememiş olduğundan, vergi daireleri tarafından hemen hemen bütün davalar itiraz ve temyize götürülmektedir.

Vergi davalarının teknik yönünün ağır basması, vergi davalarını daha dikkatli takip edenlerin vergi davalarını kazanmalarına neden olmaktadır. Vergi idaresi savunmaları çoğu zaman mükellef iddialarını cevaplamaktan uzak kalmaktadır. Vergi hakimleri çoğu zaman mükelleflerin iddialarına dayanarak karar vermektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamalarda çözülmeye çalışılması, vergi mahkemelerinin iş yükünü azaltabilir. Bölge idare mahkemelerine istinaf mahkemesi sıfatı kazandırılarak Danıştay'ın iş yükü azaltılabilir.

## **2.Hukuki Güvenlik Sağlama İşlevi – Karşılaşılan Sorunlar – Çözüm Önerileri**

Vergilendirmede hukuki güvenlik fonksiyonu; uyuşmazlıkları çözümlenme fonksiyonunun doğal bir sonucudur. Çünkü kişilerin menfaatlerini ihlal eden

---

<sup>69</sup> Ramazan ARMAĞAN; “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:156, 2009, s.209.

vergileendirme işlemlerinden çıkan uyuşmazlıklar bir çözüme bağlanarak, kişilerin hukuki güvenlikleri sağlanmaktadır<sup>70</sup>.

Hukuki güvenlik sağlama işlevi; hem hukuka güveni, hem de hukuki güvenliği sağlamak anlamına gelmektedir. Hukuki güvenlik; herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarının önceden bilinmesi, kişilerin tutum ve davranışlarını buna göre düzenlemesi demektir. Hukuki güvenliğin sağlanmasının en önemli şartı hukuki istikrardır. Hukuki istikrar; hukuk kurallarının sık sık değişmemesi yanında, kazanılmış olan hakkı da korumak demektir. Ayrıca hukuki istikrar hukuk kurallarının doğru uygulanmasını da içermektedir.

Hukuk kuralları yani kanunlar, gerekli olan durumlarda değiştirilmelidir. Olaya vergi kanunları açısından baktığımızda; sık sık ve çoğu zaman keyfi olarak yapılan değişiklikler hukuki istikrarı zedelemektedir. Örneğin vergi oranlarında yapılan çok sık ve keyfi değişiklikler, bireylerin ekonomik ve ticari faaliyetlerinin planlamasını, belirginlik ilkesini ve hukuki istikrarı sekteye uğratmaktadır. Hukuk kurallarında devamlılık ve istikrar “kural”, elzem olmadıkça değiştirilme ve geriye yürüme “istisna” sayılmalıdır<sup>71</sup>.

Hukuki güvenliğin sağlanmasında yargı organına düşen görev, çıkarılan kanun ve kanun değişiklikleri ile bunların uygulanması yönünde yapılan vergileendirme işlemlerinin, kazanılmış hakları zedeleyip zedelediğini belirlemek, buna bağlı yaptırımlar uygulamak ve kanunların herkese eşit ve doğru olarak uygulanmasını sağlamaktır.

Vergilerin anayasaya ve kanunlara uygun olarak alındığının yargı tarafından denetlenmesi hususunda; yargının işlevini tam olarak yerine getirebilmesi için uyuşmazlıkların kısa sürede çözümlenerek karara bağlanması gerekmektedir. Yargıya intikal eden uyuşmazlık dosyalarının; iş yoğunluğu, imkanların yetersiz olması vb

---

<sup>70</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.16.

<sup>71</sup> Ersan ÖZ; **Vergileendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, 2004, s.60.

nedenlerle süratle çözüme kavuşturulamaması ise yargının hukuki güvenlik sağlama işlevini etkisizleştirmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarında hukuki güvenliğin sağlanması davaların süratle çözüme kavuşturulmasının yanı sıra yargının dava ile ilgili aldığı kararların doğru olmasına da bağlıdır.

### **3.İçtihat Sağlama İşlevi – Karşılaşılan Sorunlar – Çözüm Önerileri**

Vergi yargısı hukuki içtihat sağlamak suretiyle; genellikle karmaşık ve ayrıntılı nitelik taşıyan vergi kanunlarının boşluklarını doldurmak, soyut hükümlerini somutlaştırmak, açıklığa kavuşturmak ve kanunları hukuki ve bilimsel bir anlayışa göre yorumlayarak vergi idaresine ve yükümlülere yön vermektedir<sup>72</sup>.

Ekonomi ve maliye bilim dalları birbirinden ayrı düşünülemezdir. Maliye bilim dalı; ekonomide yaşanan konjonktürel dalgalanmalardan anında etkilenmekte ve vergi kanunları da ekonominin gidişatına göre sürekli şekil değiştirmektedir. Bu nedenle vergi yargısı organlarının; davalarla ilgili karar aşamasında yeni çıkan ya da değiştirilen kanunları uygulamaya çalışırken kanunlardaki bir takım boşlukları kanunun getiriliş amacına uygun olarak yorumlaması durumuna “vergi yargısının içtihat sağlama işlevi” denilmektedir.

Vergi yargısı organları içtihat sağlama işlevi ile; mali mevzuatın karmaşık hükümlerini açıklığa kavuşturmakta, kanunların hukuksal ve bilimsel bir anlayışa göre uygulanmalarına ışık tutmakta ve vergi hukuku uygulamalarına yön vermektedir. Vergi mevzuatında yaşanan karmaşanın yol açtığı sorunların sonucu olarak dava sayısının artması; ancak vergi yargısına gereken kalite ve sayı desteğinin verilmemesi

---

<sup>72</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.17.

içtihat meydana getirme işlevinin tam anlamıyla yerine getirilmesine engel olmaktadır<sup>73</sup>.

#### **4.Yargısal Denetim İşlevi – Karşılaşılan Sorunlar – Çözüm Önerileri**

Ekonomik koşullara ve günün şartlarına göre kendini yenilemek mecburiyetinde olan vergi kanunları sık sık değiştiği için; anında takip edilememektedir. Vergi kanunlarının esnek oluşundan ötürü; vergi kanunlarını uygularken, vergi yükümlüsü hata yapabileceği gibi vergi idaresi, kanunun uygulayıcısı da hata yapabilmekte; bu nedenle çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak; yükümlü gibi, idarenin de kanunlara, hukuka bağlılığı denetlenebilmektedir. Bu nedenle vergi yargısı hem idareyi hem de yükümlüyü denetleyerek; her iki tarafa da uyuşmazlığın kesin çözümü yolunda güven telkin etmektedir.

#### **C.Vergi Yargılaması Usulünde Hakim Olan İlkeler**

Vergi mahkemelerinde görülecek, vergi davalarında uyulması gereken usullere ait ilkeleri ve konuları şöyle sıralamak mümkündür: Re’ sen araştırma, yazılılık, delil serbestisi, toplu yargılama usulü, kıyas yasağı, hakimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ilkesidir.

##### **1.Re’sen Araştırma İlkesi**

Vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ilişkin her türlü inceleme ve araştırmaları kendiliğinden yapmak durumundadırlar. Hakim; davanın çözüme kavuşturulması için gerekli gördüğü tüm belgeleri davaya taraf olanlardan ve ilgililerden isteyebilir. İdari yargılama usulünde genel olarak geçerli kabul edilen bu ilkeye “re’sen araştırma ilkesi” adı verilmektedir.

---

<sup>73</sup> Yusuf KARAKOÇ; “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:212, s.94.

Bu ilkenin pratik etkisi ise; vergi hâkiminin, davayı tarafların iddia ve savunmaları bağılı olmaksızın tüm unsurları ile yönetmesi, yargılama sürecinde daha etkin biçimde yer almasıdır. Vergi davasında vergi mahkemelerinin yargı yetkisi, işlem üzerindeki hatanın varlığının tespiti ile sınırlı olmayıp, iptali mümkün kılabilen her türlü hukuka aykırılığın re'sen araştırılmasını da kapsamaktadır<sup>74</sup>.

## **2.Yazılılık İlkesi**

İdari işlem ve kararlar, kural olarak yazılı şekle tabidir. Bir başka deyişle, idari işlem veya kararın özünü oluşturan iradenin yazılı bir biçimde maddi aleme yansıtılması gerekir. Ayrıca yazılı olarak yapılmış işlemlerin, o işlemi yapan kamu görevlisince imza edilmiş olması, işlemin belgelendirilmesi bakımından zorunludur. Bununla beraber, istisnai hallerde idari işlem ve kararların sözlü yapılabilmesi ya da alınabilmesi de mümkündür<sup>75</sup>. Vergi mahkemelerinde; vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, davayı hızlandırmak ve anlaşmazlığı daha kısa sürede çözümlenmek üzere gayesi ile yazılı yargılama usulü uygulanmaktadır. Buna “yazılılık ilkesi” denmektedir. Ancak uygun şartlar gerçekleştiği takdirde bazı davalar duruşmalı da olabilmektedir. Duruşmalı davaların kendinden beklenen yararı sağlayıp sağlamadığı tartışmalı olsa da genel kanı, daha doğruyu ve adil olanı bulması açısından yetersiz kaldığı yönündedir.

## **3.Delil Serbestisi İlkesi**

Vergi mahkemelerinde uyuşmazlık konusu olan olayla ilgili, tarafların beyanını, iddialarını ispatlayacak ya da yalanlayacak vergiyi doğuran olayla ilgili bulunan şahit ifadesi ve yemin dışındaki her türlü delil niteliği taşıyan belge, doküman vb. vergi yargısında delil olarak kullanılabilir. Bu ilkeye de “ delil serbestisi ilkesi” denmektedir.

---

<sup>74</sup> Cevat KOÇ; “Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, İstanbul, 1990, s.107.

<sup>75</sup> Metin GÜNDAY; **İdare Hukuku**, Ankara, 2003, s.133.

#### **4.Toplu Yargılama Usulü İlkesi**

Vergi mahkemeleri kural olarak; idare mahkemeleri gibi kurul halinde yargısal görev yapmaktadır. Toplu yargılama usulü; bilhassa çok sık değişikliğe uğrayan vergi kanunların daha doğru şekilde uygulanabilmesi ve birden çok hakimin daha adil karar verebilmesi olanaklarını yarattığı için vergi yargısı için öncelikli ilkelerdendir.

#### **5.Kıyas Yasağı İlkesi**

Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak; vergilendirmede kıyas yasağı bulunmaktadır. Anayasamızın 73. maddesine göre; vergi kanuna dayanarak alınmaktadır. Eğer vergi davalarında vergi hakimleri; bir olay hakkında, yer alan kuralı; nitelikleri ve şartları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş başka bir olaya uygularsa; kıyas yoluyla kanuna dayanmayan bir takım vergiyi doğuran olaylar meydana çıkar ki; kişilerin vergi yükleri değişeceği için bu durum gelir dağılımı adaletsizliğini de beraberinde getirmektedir.

Kıyas; verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu kadar; uygulandığı takdirde verginin sosyal adaleti gerçekleştirme ilkesini de bertaraf edecektir. Bu nedenle devletin vergilendirme işleminden beklediği ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleşebilmesi ve yargının daha adil karar vererek yükümlülerin kendilerini hukuki güvende hissetmelerini sağlaması için vergi yargılamasında “kıyas yasağı ilkesi” bulunmaktadır.

Kısacası; vergi hâkiminin hukuk yaratma yetkisi yoktur<sup>76</sup>.

---

<sup>76</sup> Salih ŞANVER; “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, **Reşat Kaynar’a Armağan**, İstanbul, 1981, s.188.



## 6.Hakimlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkesi

Hakimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ilkesi; yargı işlevi gören davalarla ilgili karar veren hakimlerin, tarafsız davranması ve davanın sonucu ile ilgili özel bir ilgilerinin, kazanımlarının olmaması anlamına gelmektedir<sup>77</sup>.

### D. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesinde Görevli Yargı Organları

Türk vergi yargısının bugünkü şekli; 06.01.1982 tarihli 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemesi, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile belirlenmiştir. Bu kanunlara göre vergi yargısı organları; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır. Bu reform nitelikli yapısal dönüşümden önce vergi yargı sistemimiz, vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapıya sahipti. Ayrıca tek el idaresi ile gümrüklere konu olan vergi resim ve harçlarda ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ise gümrük hakem kurulları yetkiliydi. 1982'de yapılan bu düzenlemeler ile idari yargı içinde yer alan vergi yargısı iki kademeli bir yapıya dönüştürülmüştür.

Vergi mahkemeleri birinci derece görevli yargı mercii sayılmış, bunların kararlarına karşı uyuşmazlığın tutarına göre üst derece mahkemesi olarak Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'a yer verilmiştir. Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz merci sıfatıyla tanımlanan görevleri 1982'de yapılan ilk düzenlemede sınırlı tutulmuşken, 1990 yılında çıkartılan 3622 sayılı kanun ile Bölge İdare Mahkemelerinin görev ve yetkileri genişletilmiştir. Bu oluşturulan yeni yapıdan beklenen ise; normalin üstünde sürelerde sonuçlanan vergi davalarının daha kısa bir sürede sonuçlandırılmasıydı<sup>78</sup>.

---

<sup>77</sup> Martin PARTINGTON; **Introduction To The English Legal System**, ch.6, The Administrative Justice System, 2000, s.125.

<sup>78</sup> <http://ekutup.88.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf> (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu), (Erişim Tarihi:01.11.2009)

Vergi yargısından sorumlu olan organlar; vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır.

## **1.Vergi Mahkemeleri**

Vergi mahkemeleri vergi yargısında ilk derece mahkemesi olarak görev almaktadır.

### **a. Kuruluşu**

Vergi Mahkemeleri 2576 sayılı Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş, vergi uyuşmazlıkları konusunda genel görevli bağımsız mahkemelerdir. 2576 sayılı Kanuna' a göre Vergi Mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı'nca, İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınarak kurulmakta ve yargı çevreleri saptanmaktadır. Bu mahkemelerin kaldırılmasına ya da yargı çevrelerinin değiştirilmesine de İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nca karar verilmektedir. Bu mahkemelerin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmesi hakkındaki kararlar Resmi Gazetede yayınlanmaktadır<sup>79</sup>.

### **b. Görevleri**

Vergi mahkemelerinde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkemeler bir başkan ve iki üyeden oluşan kurul halinde çalışmaktadır. Fakat kanunun uygun gördüğü bazı durumlarda (kazançları götürü usulde tespit edilen mükelleflerin sınıf ve derecelerinin tespiti ile ilgili işlemlere karşı açılan davalar gibi) davalar tek

---

<sup>79</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.41.

hâkimle görülebilmektedir<sup>80</sup>. Başkanın yokluğunda ise; mahkemeye kıdemli üye başkanlık etmektedir.

2009 yılı itibariyle 7,640 TL'ye kadar olan zam ve cezalara ilişkin uyuşmazlık konusu davaların çözümünde tek hâkimin vereceği karar ile gerçekleştirilmesi öngörülmektedir. Söz konusu meblağ sınırı, her takvim yılı başında VUK' na göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak tespit edilmektedir<sup>81</sup>.

Vergi Mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı Kanunun 6. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarife uyuşmazlıklarına ilişkin davalara bakmak.
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıklara ilişkin davalara bakmak.
- Diğer kanunlarla verilen görevlere ilişkin davalara(2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun ve Vergi Usul Kanununun verdiği görevler) bakmak.

## **2.Bölge İdare Mahkemeleri**

Bölge İdare Mahkemeleri vergi yargısında itiraz mercii olarak görev almaktadır.

---

<sup>80</sup> <http://ekutup.89.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf> (**Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**), (Erişim Tarihi:01.11.2009)

<sup>81</sup> Ramazan ARMAĞAN; "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü:Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi**, Sayı:156, 2009, s.206.

### **a. Kuruluşu**

Bölge İdare Mahkemeleri 2576 sayılı Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş, vergi uyuşmazlıkları konusunda genel görevli bağımsız mahkemelerdir. 2576 sayılı Kanuna' a göre Bölge İdare Mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı'nca, İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nca kurulmakta ve yargı çevreleri saptanmakta veya kaldırılmaktadır. Bu mahkemelerin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmesi hakkındaki kararlar Resmi Gazetede yayınlanmaktadır<sup>82</sup>.

### **b.Görevleri**

Tek yargıyla verilen kararlarla, mükellefiyetin esasına, şekline ve muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin olanlar dışındaki kararlar için bir itiraz mercii olarak görevlendirilen Bölge İdare Mahkemeleri bir istinaf mahkemesi gibi çalışmaktadır. Bölge İdare Mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır, Başkanlık ve üyelik görevleri bu mahkemelerin bulunduğu yerdeki İdare ve Vergi Mahkemesi Başkanlığınca yürütülmektedir<sup>83</sup>.

Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri ise şunlardır:

- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine incelemek ve kesin olarak hükme bağlamak.
- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak.
- Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmek.

---

<sup>82</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.49.

<sup>83</sup> <http://ekutup.90.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf> (**Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**), (Erişim Tarihi:01.11.2009)

### 3.Danıştay

Danıştay vergi yargısında temyiz mercii olarak görev almaktadır.

#### a.Kuruluşu

Danıştay 1868 yılında, Fransız sisteminin etkisi altında ve Fransız Danıştay'ı örnek alınarak kurulmuştur<sup>84</sup>. Vergi mahkemeleri, İdare ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulurken, Danıştay'da yeniden düzenlenmiştir. Eski kanun yürürlükten kaldırılarak, yerine 2575 sayılı Danıştay Kanunu getirilmiştir. 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 1. maddesine göre Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. 1982 Anayasasının 155. maddesinin 1. fıkrasına göre Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciiine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir ve kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakmaktadır<sup>85</sup>. Kısaca; vergi yargılamasını da içeren idari yargı düzeninde en üst düzey yargı organı; Danıştay'dır<sup>86</sup>.

Danıştay; on üçü dava dairesi, biri idari daire olmak üzere toplam 14 daireden oluşmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu; vergi dava dairelerinin başkan ve üyelerinden oluşur ve iki görev yapar. Bu kurul vergi mahkemelerinin ısrar kararlarını ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalarda vergi dava dairesi tarafından verilen kararları inceler. Bu görevi nedeniyle, Maliye Bakanlığı'nın genel düzenleyici işlemlerine karşı Danıştay'da açılan davalarda, vergi dava dairesinin verdiği kararları temyiz mercii sıfatıyla inceler ve karara bağlar.

---

<sup>84</sup> Erol ÇIRAKMAN; "Danıştay'ın 130. Yılı", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:66, 1998, s.9.

<sup>85</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, İzmir, 2003, s.52.

<sup>86</sup> Şükrü KIZILOL-Zuhal KIZILOL; *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara, 2007, s.300.

Danıştay İctihatları Bileştirme Kurulu, Danıştay başkanı, başsavcısı, başkanvekilleri, İdari ve Vergi Dava Daireleri Başkanları ve üyelerinden oluşur. Bu kurulun toplanma ve görüşme yeter sayısı otuz bir'dir. Esas hakkında kararlar ilk toplantıda üye sayısının salt çoğunluğu ile, bu toplantıda çoğunluk sağlanamaz ise mevcudun salt çoğunluğu ile alınmaktadır.

Bu kurulun fonksiyonu Danıştay'daki tüm kurumlar arasında oluşabilecek farklı kararları tek görüş altında toplamak, kısaca icthatları birleştirmektir.

Bu kurulun almış olduğu kararlar vergi mahkemelerinin aynı konuda görecekları davalarda bağlayıcı nitelik taşır. Bunun anlamı, Danıştay'ın icthatların birleştirilmesi yönünde verdiği kararın hukuki gerçek olarak kabul edilmekte olduğudur.

### **b.Görevleri**

Yüksek İdare Mahkemesi olan Danıştay vergi uyuşmazlıkları yönünden başvurulacak en son yargı organıdır.

Danıştay'ın vergi mahkemelerince verilen nihai kararları temyiz yoluyla inceleme görevi yanında ilk derece mahkemesi olarak da bazı görevleri vardır. Bu görevlerin vergiye ilişkin olanları şu şekilde sıralanmaktadır<sup>87</sup>:

- Bakanlar Kurulunun vergiye ilişkin kararlarına karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarını çözümlmek.
- Bakanlıkların vergiye ilişkin düzenleyici işlemlerine karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarını çözümlmek.

---

<sup>87</sup> <http://ekutup.91.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf> (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu), (Erişim Tarihi:01.11.2009)

- Birden çok idare ya da vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarını çözümlmek.
- Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme istemlerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarını çözümlmek.

## **E. Vergi Uyuşmazlıklarının Davaya Dönüştürülmesi ve Dava Konusu**

### **1.Vergi Uyuşmazlıklarının Davaya Dönüştürülmesi**

Vergi mükelleflerinin vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde kullanabilecekleri bir diğey yol; konuyu yargıya taşımaktır. Türk Vergi Yargı Sistemi'nde yargı yoluna başvurmadan önce; idari çözüm yollarının tüketilmesi zorunluluğı olmadığından, dava açma hakkı olanlar direkt yargı yoluna başvurarak dava açabilecekleri gibi, idari çözüm yollarını tüketip istenilen sonucu elde edemedikleri takdirde ikinci yol olarak da yargı yolunu seçip dava açabilmektedir. Yargının iş yükünün gerekli-gereksiz artışından ötürü; olması gereken şartlara haiz yükümlülerin uyuşmazlıkları ile ilgili öncelikle idari çözüm yollarına başvurmaları bu yolla istenilen çözüm elde edilemediğı takdirde, yargı yoluna müracaat etmeleri, uyuşmazlık konusunu idari aşamada karşılıklı diyalogla çözümlmeleri hem idare hem de mükellef açısından daha yerinde bir karar olacaktır.

### **2.Vergi Davasının Tarafları**

Dava; bir başkası tarafından sübjektif hakkının ihlal edildiğini veya tehlikeye sokulduğunu veya kendisinden haksız yere talepte bulunulduğunu iddia eden kimsenin; mahkemeden hukuki koruma istemesi durumudur.

Mahkemeden hukuki koruma isteyen kimseye “davacı” denmektedir. Dava; davacının sübjektif hakkını ihlal eden veya tehlikeye sokan veya haksız yere talepte bulunan kimseye karşı açılmaktadır. Bu kimseye ise “davalı” denmektedir. Bir sübjektif hakkın mahkemeler aracılığıyla ileri sürülmesi yetkisine de “dava hakkı”

denmektedir. Dava hakkı ise; Anayasamızın 36/1 maddesiyle teminat altına alınmıştır. Buna göre; Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı olma veya savunma hakkına sahiptir.

Dava hakkı hukuk yarar ile sınırlıdır. Mahkeme ancak iki taraf arasındaki uyuşmazlığa davacının dava açması ile bakmakta ve bu uyuşmazlığı vereceği hükümle çözümlenmektedir. Davacının davası olmadan mahkemenin kendiliğinden bir davaya bakması yasaktır<sup>88</sup>.

Vergi hukuku da, vergi yargısı da ve bunların doğal uzantısı olarak vergi davası da kendine özgü hukuk sülheleridir. Bu sülhelerin kendilerine ait terminolojisi, kavramları, kuralları ve unsurları bulunmaktadır. Mevcut yasal düzenlemelerde, vergi yargısı; kendisine kaynak teşkil eden Fransız Hukuku'ndaki temel yapının paralelinde idari yargının içinde göreceli olarak ayrı bir dal biçiminde yapılanmıştır<sup>89</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarında davalı "idare" iken, davacı dava açılacak konulara göre değişiklik arz etmektedir. Buna göre davacı olabilecekler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 5: Vergi Yargısında Davacı Olabilecekler ve Dava Konuları**

DAVACI OLABİLECEKLER	DAVA AÇILABİLECEK KONULAR
Mükellefler Ve Vergi Sorumluları	Tarh Olunan Vergiler
Kendilerine Vergi Cezası Kesilenler	Kesilen Cezalar
Vergi Daireleri	Tadilat Ve Takdir Komisyonlarınca Tahmin Ve Takdir Olunan Matrahlar
Belediyeler	
Ziraat Odaları – Ticaret Odaları	Takdir Komisyonlarınca Yapılan Arsa Ve Araziye Ait Asgari Ölçüde Birim Değer Tespitine İlişkin Kararlar
Mahalle Ve Köy Muhtarlıkları	
Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları Ve Ticaret Borsaları Birliği	Maliye Ve Bayındırlık Ve İskan Bakanlıklarınca Yapılan Bina Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedelleri Tespiti

Kaynak: Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, İzmir, 2003, s.127.

<sup>88</sup> Baki KURU-Ramazan ASLAN-Ejder YILMAZ; **Medeni Yargılama Hukuku**, Ankara, 1999, s.214.

<sup>89</sup> Şeref GÖZÜBÜYÜK-Turgut TAN; **İdare Hukuku**, Ankara, 2003, s.262.



Bilindiği gibi; vergi ehliyeti, medeni ehliyetten farklı olarak fiil ehliyeti olmayan kimselerin de vergi borçlusu olabilmeleri anlamına gelmektedir. Medeni ehliyet ile vergi ehliyeti arasındaki temel fark şundan kaynaklanmaktadır. Medeni ehliyet kişinin kendi iradesi ile yaptığı tasarruflar için aranmaktadır. Ancak kişinin kendi iradesine bakılmaksızın borçlu hale gelmesi de mümkün olmaktadır. Nitekim vergi borcu da kişinin kendi iradesi dışında gelişen bir borçtur. Bu nedenle kişinin kendi irade beyanıyla borçlanabilmesi için gerekli fiil ehliyetinin, kişinin iradesi dışında gerçekleşen vergi borcu konusunda aranmayacağı açıktır. Vergi borcu, vergiyi doğuran olayla meydana gelmektedir. Ayrıca vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Her ne kadar İslam Hukukçularına göre; çocukların ve akıl hastalarının mallarından zekat verilemeyeceği<sup>90</sup> kanaatine varılsa da günümüzde vergi ehliyetinin temeli; ödeme gücüne dayanmaktadır. Vergi ehliyetinde kanuni ehliyet şartının aranmaması vergi emniyeti açısından önemlidir. Buna göre; gerçek kişi küçük veya kısıtlı olduğunu ileri sürerek, vergi mükellefiyetinden kurtulamaz. Böylece vergi alacağı emniyet altına alınmış olmaktadır<sup>91</sup>. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmayan küçük, kısıtlı olan kişilerin ve tüzel kişiliği olmayan ortakların ve toplulukların vergi ile ilgili ödevleri, kanuni temsilcileri (veli, vasi, kayyum) tarafından yerine getirilmektedir(VUK Md: 10).

Küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişilerin mükellef olmaları halinde dava; kanuni temsilcileri (veli, vasi, kayyum) veya tüzel kişiliği temsile yetkili kişilerce açılmaktadır<sup>92</sup>.

Tüzel kişilerde dava açma ehliyeti yönetim kurullarına aittir. Yönetim kurulu, yöneticilerin birine ya da birkaçına bu yetkiyi devredebilmektedir. Tasfiye

---

<sup>90</sup> Abdullah TEKBAŞ; “ **Zekat Müessesesi ve Osmanlı Devleti’nde Uygulanması**”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı, Osmanlı’ da Mali Yapı Dersi Seminer Çalışması, İzmir, 2002.

<sup>91</sup> Selahattin ZORLU; **Vergi Hukuku**, Ankara, 1981, s.54.

<sup>92</sup> Osman Selim KOCAHANOĞLU; **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul, 1982, s.33.

durumundaki tüzel kişiliklerde ise; davaları yöneticiler değil, tasfiye memurları açmaktadır. Çünkü tasfiye sürecinde tüzel kişiliği yönetim yetkisi tasfiye memurlarında bulunmaktadır<sup>93</sup>.

Belediyelerde ise dava açma yetkisi varidat müdürü, varidat müdürünün olmadığı durumlarda ise; hesap işleri müdürü ya da o görevi ifa edenler tarafından kullanılmaktadır<sup>94</sup>.

Hazine adına dava açabilen vergi dairelerinde dava açma yetkisi, vergi dairesi müdürüne aittir.

Vergi davalarında, dava dilekçesinde davalıyı gösterme zorunluluğu esastır. Davalı taraf tam anlamıyla belirlenmeden, hakim davanın esası hakkında inceleme yapamamakta, ilk inceleme sonunda gerçek hasım belirlenemez ise ya da davacı hasım göstermeme halini devam ettirir ise; hakim İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15/3 'üncü maddesi uyarınca davanın reddine karar vermektedir. Davacı bu durumda davalıyı gösteren yeni dilekçe ile dava açtığı takdirde, davacıdan yeniden harç alınmamaktadır<sup>95</sup>.

### **3.Davanın İhbarı, Davaya Katılma, Davaya Vekâlet**

Davanın ihbarı ya da duyurulması; bir davanın taraflar tarafından, dava ile ilgisi bulunduğu kanaatinde oldukları üçüncü kişilere bildirilmesidir. Bu yolla, üçüncü kişilerin ihbarı yapanın yanında yer alması, davaya katılması ve taraflara yardımcı olması sağlanmaya çalışılmaktadır. Davanın ihbarı yargı organınca kendiliğinden yapılmaktadır<sup>96</sup>.

---

<sup>93</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.129.

<sup>94</sup> Sadık KIRBAŞ; **Vergi Hukuku**, Ankara, 1988, s.192.

<sup>95</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.131.

<sup>96</sup> Şükrü KIZILOL-Zuhal KIZILOL; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.355.

Davaya katılma; üçüncü kişilerin hukuki yararlarını korumak için, kendi talepleri üzerine taraflardan birinin yanında yer almasına, davaya müdahale etmesine denmektedir<sup>97</sup>. Başka bir deyişle; davaya katılma, kendisine dava ihbar edildiği ya da davadan haberdar olduğu durumda, kendisinin de dava ile ilgisinin bulunduğu veya verilecek kararın kendisini de etkileyeceği kanaatinde olan üçüncü kişilerin davada taraf olması ya da taraflardan birinin yanında yer alması durumu olarak da tanımlanabilmektedir<sup>98</sup>.

İdari Yargılama Usulü kapsamındaki vergi yargılama süreci; vekalet müessesesini Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu' na atıfta bulunarak düzenlemiştir. Dava açabilme yeteneğine sahip her gerçek kişi bizzat kendisi bu hakkı kullanabileceği gibi vekil vasıtasıyla da bu hakkı kullanabilmektedir. Tüzel kişiler yetkili organları eliyle ya da vekilleri eliyle bu hakkı kullanabilmektedir. Dava açabilme yeteneğine sahip olmayan kişiler ise; ya kanuni temsilcisi ya da kanuni temsilcilerinin tuttukları vekil vasıtasıyla bu hakkı kullanmaktadır.

Davaya vekalet ise ancak bir avukat vasıtasıyla olabilmektedir. Çünkü; Avukatlık Kanunu' nun 35. maddesi gereği “Vekillik, ancak Baro'ya kayıtlı avukatlara özgüdür.” Taraflar davalarını vekil vasıtasıyla açmışlarsa ya takip ettiriyorlarsa resmi şekle uygun olarak düzenlenmiş vekaletnamenin dava dosyasına konulmuş olması gerekmektedir. Aksi halde yetkisiz temsil söz konusu olacaktır ki bu durum vekil aracılığı ile açılan davanın reddini gerektirmektedir<sup>99</sup>.

#### **4.Dava Açmada Genel Süre**

İdari Yargılama Usulu Kanunu'nun 7. maddesine göre; dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen durumlarda Danıştay' da ve İdare

---

<sup>97</sup> Celal KARAVELİOĞLU; **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Kayseri, 2001, s.537.

<sup>98</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.132.

<sup>99</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.134.

Mahkemelerinde 60 gün, Vergi Mahkemeleri'nde ise 30 gündür<sup>100</sup>. Buna göre; vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi 30 gün, Danıştay'da vergi mahkemesince kurul olarak verilen kararın temyiz edilmesi durumunda dava açma süresi 30 gün, Danışta' da ilk derece mahkemesi sıfatıyla görülecek davalarda ise dava açma süresi 60 gün olarak belirlenmektedir. Ödeme emri, ihtiyat-i haciz, ihtiyat-i tahakkuk, haciz varakasına karşı açılacak davalar gibi istisnai haller için ise; dava açma süresi 7 gün olarak öngörülmektedir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 8. maddesine göre; süreler ilgili esaslara göre; süreler genel olarak tebliğ, yayım veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlamaktadır.

Tatil günleri süreler dahilidir<sup>101</sup>. Ancak sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzamaktadır.

## **5.Davanın Konusu**

Genel olarak genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturmaktadır. Bunun yanında kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar da vergi davalarının konusunu oluşturmaktadır<sup>102</sup>.

Vergi davalarında davanın konusu ile ilgili gerekçeler Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre aşağıda belirtilen durumlardan birinin gerçekleşmiş olması durumunda dava açma hakkı doğabilmektedir.

---

<sup>100</sup> Cem TEKİN; "Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri-1", **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 184, Ağustos 2003, s.80.

<sup>101</sup> Zuhâl TOP; "İdari Yargılamada Sürenin Başlangıcı", **Hürses**, 13.05.2003, s.5.

<sup>102</sup> Şükri KIZILOL-Zuhâl KIZILOL; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.309.

### **a.İlave Bir Verginin Tarh Edilmiş Olması**

Mükellef açısından dav açma hakkının doğabilmesi için, beyan dışı herhangi bir matrah ya da matrah farkı üzerinden ilave bir tarhiyat yapılmış ve bu tarhiyatın mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Bu tarhiyat ikmalen, re'sen ya da idarece yapılmış olabilir. İkmalen, re'sen ya da idarece yapılan tarhiyatlara karşı dava açma hakkı bulunduğu halde; kural olarak mükellefin kendi beyan ettiği tarhiyata karşı dava açma hakkı bulunmamaktadır.

Yapılan işlemde vergi hatasının olması ya da ilgili işlem nedeniyle beyannamenin ihtirazı kayıtlı verilen bir beyanname olması durumlarında beyana dayanan tarhiyata karşı da dava açma hakkı saklı bulunmaktadır.

### **b.Ceza Kesilmesi ve Muhataba Tebliğ Edilmiş Olması**

Adına ceza kesilen ceza muhataplarının dava açma hakkının doğabilmesi için; öncelikle muhataba bir cezanın kesilmesi ve ceza ihbarnamesinin muhataba tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Ceza ihbarnamesinin ekinde, cezayı gerektiren olayı tespit eden rapor ya da tutanak da olmalıdır.

Vergi cezaları, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilmektedir<sup>103</sup>.

### **c.Vergi Hatasının Şikayet Yoluyla Düzeltilmesi Başvurusunun Reddedilmiş Olması**

Adına ceza kesilen muhataba ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilen vergi cezasında açık ve net vergi hatası bulunması durumunda, bu hatanın düzeltilmesi için dava açma hakkı bulunmaktadır.

---

<sup>103</sup> Osman Selim KOCAHANOĞLU; **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul, 1982, s.17.

Dava açma süresinin sona ermiş olması, muhatabın vergi cezası ile ilgili hataya karşı vergi dairesine hatanın düzeltilmesi ile ilgili başvuru yapmasına engel teşkil etmemektedir. Ancak, şikayet başvurusu ilgili vergi dairesi müdürlüğüne 5 yıllık genel zamanaşımı süresi içerisinde yapılmalıdır.

Vergi dairesinin ceza muhatabının bu başvurusunu reddetmesi halinde muhatap; şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı' na (genel bütçeye giren vergiler için), Valiliğe (il özel idare vergileri için) ve Belediye Başkanlığı' na (belediye vergileri için) başvurabilmektedir<sup>104</sup>. Düzeltme ve şikayet başvurusunda genel süre 60 gün olmakla birlikte, bu süre zarfında cevap verilmeyen şikayetler idare tarafından zımni reddedilmiş sayılmaktadır. Bu durumda muhatap; şikayet başvurusunun reddi ya da reddedilmiş sayılmasından itibaren 30 gün içinde şikayetini idari dava konusu edebilmektedir.

Düzeltme ve şikayet yolu ile açılacak davalar, niteliği ve konusu itibariyle sıradan vergi davalarından farklıdır<sup>105</sup>. Danıştay bir kararında konu açısından farklılığı şu şekilde dile getirmiştir:”Vergi davasının konusunu tarh işlemi teşkil ettiği halde, vergi hatası iddiasıyla açılan davanın konusunu hata iddiasının reddi yolundaki idari işlem teşkil etmektedir”. Aynı zamanda Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında niteliğe ilişkin ayırım hakkında da; düzeltme ve şikayet isteminin reddi yolunda kurulan işleme karşı açılan davanın iptal davası kabul edildiğine değinmiştir. Buna göre; mükellefin dava açma süresi geçtikten sonra yapacağı düzeltme istemi ve buna bağlı olarak gideceği şikayet yolu izlenerek açılacak dava İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesine göre değil iptal davasıdır<sup>106</sup>.

Düzeltme ve şikayet yoluyla yapılan iptal davası, olağan vergi davası açma süresi geçtikten sonra, düzeltme istemlerine özgüdür. Bu nedenle söz konusu

---

<sup>104</sup> Şükrü KIZILOT-Zuhal KIZILOT; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.312.

<sup>105</sup> Yusuf KARAKOÇ; **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul, 1995, s.130.

<sup>106</sup> Şükrü KIZILOT-Zuhal KIZILOT; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.339.

davalarda vergi uyuşmazlığına ilişkin istemler dinlenmemektedir. Danıştay' ın yerleşik içtihatlarına göre düzeltme ve şikayet yoluyla yapılan iptal davaları sadece işlemde vergi hatası bulunan durumlara özgüdür.

#### **d.Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememiş Olması**

Uzlaşma müessesesinde vergi aslında yapılan indirim oranında vergi aslına bağlı ceza ve faizde de aynı oranda indirim söz konusu olmaktadır.

Mükelleflerin uzlaşma talepleri dava açma hakkını tamamen ortadan kaldırmamakta; uzlaşma komisyonunda uzlaşmanın vaki olmaması, temin edilememiş olması halinde mükellef ya da ceza muhatabı, tarh edilen vergi veya kesilen cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Uzlaşmanın vaki olmadığı ya da temin edilemediğinin mükellefe bildirildiği tutanağın yükümlüye tebliğ edildiği anda genel dava açma süresinin bitmiş ya da 15 günden az süre kalmış olması durumunda tebliğden itibaren 15 gün içinde dava açılabilir.

#### **e.Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma Talebini Yetkisizlik ve Süre Aşımı Nedeniyle Reddetmiş Olmaları**

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının; mükellefin ya da ceza muhatabının uzlaşma talebinin yetkisizlik veya süre aşımı gibi nedenlerle reddetmesine dair kararları dava konusu edilebilmektedir<sup>107</sup>.

#### **f.Takdir Komisyonlarının Bazı Kararlarına Karşı Dava Açılması**

İdari bir tasarruf olan takdir komisyonu kararları, kişilerin ödeyeceği verginin hesaplanmasına esas teşkil etmektedir. Takdir komisyonu tarafından tespit edilen asgari birim değerlerine karşı mükelleflerin dava açamayacağı genel kural olmakla birlikte; bazı durumlarda dava açmaları söz konusu olabilmektedir.

---

<sup>107</sup> Şükrü KIZILOĞLU; "Vergi Davasına Konu İşlemler-II", **Hürses**, 19.07.1998, s.7.

Dava açılacak kararlar şu şekilde sınırlandırılmaktadır<sup>108</sup>:

- Ortalama fiyat ve maliyet bedeli esaslarına göre belli edilemeyen ve mükellefin başvurusu üzerine yapılan emsal bedeli takdirlerine karşı dava açılabilmesi,
- Yalnızca takdir komisyonu kararlarına karşı değil; takdirle birlikte yapılacak tarhiyatlara karşı dava açılabilmesi.

Takdir komisyonu kararlarına karşı genel olarak dava açamayan mükellefler; takdir komisyonunun belirlediği matrahı esas tutarak vergi dairesinin yapmış olduğu vergi tarhiyatına karşı dava açma haklarının bulunmasından yola çıkarak, komisyon kararlarına karşı vergi daireleri dava açma hakkını her zaman kullanabilmektedir.

#### **g.Tebliğ Edilen Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması**

6183 Sayılı Kanuna göre; tarh ve tahakkuku gerçekleşmesine rağmen alacağın muaccel hale gelmesine rağmen borçlarını ödemeyen ya da ödeyemeyen borçlulara borçlarını 7 gün içinde ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları için ödeme emre tebliğ edilmektedir. Ödeme emri tebliğ edilen şahsın dava açabilmesi için; borcunun olmaması, borcunu kısmen ödemiş olması ya da borcunun zamanaşımına uğramış olması gerekmektedir.

Örneğin; Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Kanunu' nun 17. maddesi gereğince zamanında ödenmeyen kredi taksitlerinin 6183 Sayılı Kanuna göre kovuşturulmasından doğan uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir.

---

<sup>108</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.137.



## **h.İhtiyat-i Tahakkuk ve İhtiyat-i Haciz İşlemlerine Karşı Dava Açılması**

İhtiyat-i tahakkuk mükelleflerin henüz tahakkuk etmemiş borçlarının, tarh, tebliğ ve itiraz yollarından geçmeden ve dolayısıyla normal tahakkuk yollarını izlemeden yapılan tahakkuk işlemini ifade etmektedir. İhtiyat-i tahakkuk kamu alacağını koruma amacına yönelik bir izlemedir. Kesin bir borç doğurmaz. Ancak, İhtiyat-i haciz ile birlikte uygulandığı takdirde işlerlik ve etkinlik kazanmaktadır<sup>109</sup>.

İhtiyat-i haciz de; amme alacağının ileride tahsil imkânsızlığına karşı önceden önlem alınarak amme alacağını korunmaya dönük bir müessesedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'da İhtiyat-i hacze ilişkin net bir tanım mevcut değildir. İhtiyat-i haczin tanımı Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 126. maddesinde yapılmıştır. Buna göre; ileride tahakkuk edecek olan tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan ya da geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan hacze denir” denilmektedir<sup>110</sup>.

Haklarında ihtiyat-i tahakkuk ve ihtiyat-i haciz uygulanan borçlular vergi mahkemelerine dava açabilmektedir.

### **1.İhtiraz-i Kayıtlı Yapılan Beyanda Dava Açılması**

Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazken (VUK Md: 378), “ihtiraz-i kayıtlı” olarak verdikleri beyannamelerine karşı dava açma hakkına sahip bulunmaktadır (İYUK Md: 27/3).

“İhtiraz-i kayıtlı” olarak verilen beyannamelere karşı açılacak davanın vergi mahkemesinde açılması gerekmektedir. Zira 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6/a maddesi gereğince vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali

---

<sup>109</sup> <http://www.vergiportali.com/KContent.aspx?id=538> (Erişim Tarihi: 01.12.2009)

<sup>110</sup> Muharrem ÖZDEMİR; **İhtiyat-i Haciz Müessesesi**, 31.01.2007, [http://www.alomaliye.com/2007/muharrem\\_ozdemir\\_ihtiyati\\_haciz.htm](http://www.alomaliye.com/2007/muharrem_ozdemir_ihtiyati_haciz.htm) (Erişim Tarihi: 01.12.2009)

yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarının tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına ilişkin davalarda görevli mahkeme vergi mahkemesidir<sup>111</sup>.

#### **j. Tevkif Yoluyla Ödenen Vergiler**

Genel kural, gelirin yıllık olması ve mükellef tarafından verilecek yıllık beyannameye göre tarh ve tahakkuk ettirilmesi olmakla birlikte; bir kısım gelir unsurları, bu gelirleri mükellefe sağlayan vergi sorumlularınca, bunların beyan edilmesi beklenilmeksizin kesintiye tabi tutularak ve mükelleflere sağlanan istihkaktan kesilmektedir. İstihkaktan kesilen bu vergiler, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine ödenmektedir. Bu vergilerin ödenmesiyle ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumluları, ilgili vergi dairesine muhatap olmaktadır. Bu işleme “vergi kesintisi” denilmektedir<sup>112</sup>. Tevkif yoluyla ödenen vergilere karşı dava açılabilmesi için; istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması ve vergi sorumlusunca verginin kesilmiş olması gerekmektedir.

#### **k. Tecil İsteğinin Reddi**

6183 Sayılı Kanun’un 48. maddesine göre; kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla; alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, bu alacaklar dışında kalan kamu alacakları ise beş yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilmektedir. Tecil istemi reddedilen yükümlü, bu red işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedir<sup>113</sup>.

---

<sup>111</sup> Yılmaz ÖZBALCI; **Vergi Davaları**, Ankara, 2003, s.295.

<sup>112</sup> <http://www.vergiturk.com/ack/gvkm94ack.htm> (Erişim Tarihi: 01.12.2009)

<sup>113</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.141.

## **I. Haciz**

Hacizde diğerk bir ifade ile kesin hacizde; amme alacağının takip ve tahsili ödeme emri ile başlamakta olup, haciz varakasının imzalanması ile haciz işleml devam etmektedir. Bu onaya istinaden haczedilen menkul ve gayrimenkul malların satılarak paraya çevrilmesi ile haciz son bulmaktadır<sup>114</sup>.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'da haciz işlemine karşı dava açılması konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Haciz uygulanması suretiyle kamu borçlusunun malları üzerinde yapılan tasarruf idari bir işlem olduğu için, her idari işlem gibi haciz işlemi de yargısal denetime tabidir.

Borcunu zamanında ödemediği için kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusu yine borcunu kanunda kendisine verilen 7 günlük süre zarfında ödemezse, malları haczedilmektedir. Ancak borcunu süresinde ödemeyen kamu borçlusuna ait her malın haczedilmesi mümkün değildir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 70. maddesinde bahsi geçen haczedilemeyecek malların haczedilmesi durumunda, bu işleme karşı dava açılabilir<sup>115</sup>.

## **6)Dava Konusu Olmayacak İşlemler**

Vergi idaresince yapılan bazı işlemler vergi mahkemelerinde dava konusu edilememektedir. Bu işlemler aşağıda açıklanmıştır.

### **a.Özelgeler (Muktezalar)**

Özelge ya da mukteza Maliye Bakanlığı'nca veya Maliye Bakanlığı'nın yetkili kıldığı makamlarca mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması

---

<sup>114</sup> Muharrem ÖZDEMİR; **İhtiyat-i Haciz Müessesesi**, 31.01.2007, [http://www.alomaliye.com/2007/muharrem\\_ozdemir\\_ihtiyati\\_haciz.htm](http://www.alomaliye.com/2007/muharrem_ozdemir_ihtiyati_haciz.htm) (Erişim Tarihi: 01.12.2009)

<sup>115</sup> Yusuf KARAKOÇ; **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara, 2000, s.166.

bakımından açık olmayan ve uygulamada şüphe duydukları noktalarla ilgili verilen yazılı açıklamalardır. Bu yazılı açıklamalar mükellefin isteği üzerine verilmekte ve de yetkili makamlara kanun gereğince gerçekleştirilmesi mecbur kılınmaktadır<sup>116</sup>. Diğer bir ifade ile “mükelleflerin vergi durumları ve uygulanması bakımından tereddüde düştükleri hususlar hakkında bilgi istemeleri üzerine kendilerine yetkili makamlarca yazılı olarak verilen görüşlere Mukteza (Özelge) denilmektedir<sup>117</sup>. Özelgeler dava konusu yapılamamaktadır.

### **b. Genel Tebliğ, İç Genelge ve Genel Yazılar**

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğ, iç genelge ve genel yazılar dava konusu yapılamamaktadır. Genel tebliğler bir yönü ile idarenin kendi teşkilatına yönelik iken; genelgeler ve genel yazılar ise tamamen iç yönetsel emirler niteliğinde olduklarından vergi dairelerini bağlamaktadır. Yönetimin kesin yürütülmesi bağlayıcı kararlarından olmadığından, dava konusu yapılamamaktadır<sup>118</sup>.

### **c. Vergi İnceleme Raporu**

Mükellefe gönderilen vergi inceleme raporu; idarenin içi işleyişiyle ilgili olup, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliği taşımadığı için tek başına dava konusu yapılamamaktadır.

### **d. Vergi Dairesi Yazısıyla Zarar Mahsubu, Yatırım İndirimi, Katma Değer Vergisi İndirimi ve Benzeri İndirimlerin Yapılamayacağı Ya Da Tutarının Azaltıldığına Bildirilmesine İlişkin Yazı**

Vergi dairesi tarafından mükellefe, gelecek dönemde yapılacak olan zarar mahsubunun, yatırım indiriminin, KDV indiriminin ya da benzeri indirimlerin

---

<sup>116</sup> Hüseyin ÜST; **Özelge (Mukteza) Nedir?**, <http://www.huseyinust.com/Thread-OZELGE-MUKTEZA-NEDIR> (Erişim Tarihi:01.12.2009)

<sup>117</sup> Altar Ömer ARPACI; **Genel Tebliğ, İç Genelge, Genel Yazı ve Özelge (Mukteza)**, [http://www.alomaliye.com/2007/altar\\_omer\\_genel\\_teb.htm](http://www.alomaliye.com/2007/altar_omer_genel_teb.htm) (Erişim Tarihi: 24.11.2009)

<sup>118</sup> Şükrü KIZILOL-Zuhal KIZILOL; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.322.

yapılamayacağını ya da tutarının azaltıldığının bildirilmesi amacını taşıyan bilgilendirme yazısı gönderilmesi durumunda, mükellefe gönderilen bu yazılar dava konusu yapılamamaktadır.

Ancak ileride bu yazıda belirtilen konularla ilgili olarak tarhiyat yapılması durumunda dava açma hakkı saklı bulunmaktadır.

### **e.Gecikme Zammının Ya Da Vergi Borcunun Ödenmesinin İstenilmesine İlişkin Yazı**

Kamu alacağını ödemeye davet eden, mektup niteliği taşıyan gecikme zammının ya da vergi borcunun ödenmesinin istenilmesine ilişkin yazılar da dava konusu yapılamamaktadır.

### **f.Re' sen Mükellefiyet Tesisi**

Vergi dairesi tarafından, re' sen mükellefiyet tesisine ilişkin işlem tek başına dava konusu edilememektedir<sup>119</sup>.

### **g.Yurt Dışına Çıkış Yasağı**

Yurt dışına çıkış yasağının iptali de kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığından idari dava konusuna girmediği için; vergi mahkemesinde dava konusu edilememektedir.

### **h.Haciz İşlemlerinin Dava Konusu Yapılabilirliği**

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun' da haciz işlemlerine karşı dava açılacağına dair bir hüküm bulunmamakla birlikte, aynı

---

<sup>119</sup> Şükrü KIZILOT-Zuhal KIZILOT; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.324.

kanununun 15. maddesinde, ihtiyat-i hacze karşı 7 gün içinde dava açılabileceği hükme bağlanmıştır.

Amme borçlusu, haciz işlemlerine karşı idari dava açabilmektedir. Ancak bu dava sadece, yapılan haczin usul ve tatbikine yönelik olmalıdır. Miktar ve mahiyet olarak kesinleşmiş amme borcunun mahiyeti ve tutarını idari dava konusu yapmak mümkün olmamaktadır. Haciz tatbik edilmiş amme borçlusu, sadece haciz işleminin usul ve uygulaması, ödeme emrinin tebliğ edilmemiş olması ile haczedilmeyecek malların haczedilmiş olması nedeniyle dava açabilecektir<sup>120</sup>.

### **1.Vergi Dairesinin Cevap Yazısı**

Vergi dairesinin; mükelleflerin, vergi sorumlularının ya da bu kişilerin yakınlarının başvurusu üzerine vermiş olduğu cevap yazıları da icrai bir nitelik taşımadığından idari dava konusu edilememektedir.

## **II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMLENMESİ BAKIMINDAN BAZI YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER**

### **A.Fransa' da**

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmeye çalışılmasının zorunlu olduğu ülkelerden olan Fransa' da, idari çözüm yolları tüketilmeden yargı organlarına başvuru yapılamamaktadır. İdari çözüm yolları içerisinde en sık kullanılan yol ise; uzlaşmadır. İdari aşamada çözüme kavuşturulamayan vergi uyuşmazlıklarının türlerine ve uyuşmazlıkların mahiyetine göre idari ya da adli yargı organlarına başvuru yapılmaktadır.

---

<sup>120</sup> Zuhul KIZILOT; "Haciz İşlemleri İdari Dava Konusu Yapılabilir Mi?", **Hürses**, 28.10.2004, s.5.

Fransa’ da dolaysız vergiler ve muamele vergilerine ilişkin davalara idari yargı organları bakarken, bunların dışında kalan diğer tüm dolaylı vergilere, harçlara ve gümrük vergilerine ilişkin davalara da adli yargı organları bakmaktadır.

Fransa’da yargı aşaması, mükellefin tarhiyat ile ilgili itiraz dilekçesine, vergi idaresinin itirazı ile başlamaktadır. Vergi müfettişi vergi idaresi ile aynı yönde görüş bildirirse; vergi mükellefi önce idare mahkemesinde ve sonra da, yüksek mahkemede itirazını sürdürebilmektedir<sup>121</sup>.

Fransa’da idari yargı idare mahkemeleri, idari istinaf mahkemeleri ve Danıştay olmak üzere üçe ayrılmaktadır. İdari istinaf mahkemelerinin kuruluş amacı Danıştay’ın iş yükünü hafifletmektir. İdari yargının en üst mercii olan Danıştay’ın idari uyuşmazlıklarla ilgili olarak vereceği kararlar nihaidir ve kesindir. Adli yargının yetki alanına giren vergi davaları ise; esas itibariyle hukuk mahkemelerinde karara bağlanmaktadır. Kaçakçılık vb. gibi hürriyeti bağlayıcı davalara da ceza mahkemelerinde bakılmaktadır<sup>122</sup>.

## **B. Almanya’ da**

Almanya’da, yargı yoluna başvurmadan önce, mükellefin idare ile uzlaşmayı denemesi zorunlu kılınmıştır. İdari yolda talep iki türlü ortaya çıkmaktadır. Verginin tahakkuku ile ilgili düzeltme taleplerinin öncelikle vergi dairesine yapılması gerekmektedir. Vergi dairesine yapılan düzeltme talebi itiraz servisinde karara bağlanmaktadır. Diğer mali ve idari işlemlerde de şikayet hakkı bulunmaktadır. Şikayet konusu Yüksek Maliye Dairesince karara bağlanmaktadır<sup>123</sup>.

---

<sup>121</sup> Adnan TEZEL-Nihal SABAN;”Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi-Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu”, TESEV, İstanbul, 1997, s.33.

<sup>122</sup> Veysi SEVİĞ; “Vergi Yargısının Evrimi (Türkiye Örneği)”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 1991, s.37.

<sup>123</sup> Harro MUUSS; **Vergi Usul Hukukunun Ana Hatları**, Berlin, 1977, s.7.

Düzeltilme talebi ve şikayetler üzerine idarenin verdiği bütün kararlar bir ay içinde dava edilebilmektedir. Ancak; matraha ilişkin itirazlarda, vergi dairesinin mutabık olması durumunda, mükellef doğrudan vergi mahkemesine başvurabilmektedir<sup>124</sup>.

Mükellefin yargı organına başvurabilmesi için; idari yol olarak uzlaşmayı denemiş olduğunu, ancak vergi dairesinin bunu reddettiğini belgelemesi gerekmektedir<sup>125</sup>.

Almanya'da bağımsız vergi yargısı vergi mahkemeleri ve federal maliye divanı olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Vergi yargısı iki dereceli olup, ilk dereceli merci vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemesi usulüne uygun olarak mükellefin ve vergi idaresinin savunmasını alarak, kendisi de gerek gördüğü araştırmaları yaptıktan sonra esas ve usul üzerinde hüküm vermektedir. İkinci derece vergi yargısı ise vergi yargıtayı görevini üstlenmiş bulunan Federal Maliye Divanıdır<sup>126</sup>.

Vergi Mahkemeleri beş hakimden oluşmakta ve bunların üçü meslekten hakim, ikisi de belirli şartları taşıyanlardan seçilmiş fahri hakimdir. Bu sistemin getirilmesinin nedeni, meslekten hakimler profesyonel maliye mesleğinden gelenlerden olduğundan, maliye dışındaki alanlarla ilgili konuların değerlendirilebilmesi içindir. Vergi kararlarına itiraz yürütmeyi durdurmamaktadır. Ancak, vergi idaresi veya vergi mahkemesi yürütmeyi durdurma kararı alabilmektedir<sup>127</sup>.

Federal Maliye Divanı (Sayıştay), vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlardan ihtilaf tutarının belirli bir miktarı aşması halinde ve müracaat edilmesi

---

<sup>124</sup> Helmut DEBATIN; **Analysis Of The German Tax System**, International Bureau Of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1981, s.A-2/155.

<sup>125</sup> İsmail CAN; **Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri**, [http://209.85.229.132/search?q=cache:pVFYcJ4B2bIJ:portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf+almanya+vergi+yarg%C4%B1s%C4%B1&cd=3&hl=tr&ct=clnk&gl=tr](http://209.85.229.132/search?q=cache:pVFYcJ4B2bIJ:portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf+almanya+vergi+yarg%C4%B1s%C4%B1&cd=3&hl=tr&ct=clnk&gl=tr), Erişim Tarihi: 15.09.2009)

<sup>126</sup> Şerafettin AKSOY; **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, 1999, s.32.

<sup>127</sup> Heinrich RAUSER-Klaus Dieter RAUSER-Erika RAUSER; **Steuerlehre für Ausbildung und Praxis**, Bremen/Reutlingen, 1996, s.33.



durumunda, kararların temyizi niteliğinde yargı işlerine bakmaktadır. Ancak, mükelleflerin, vergi idaresinin mevzuatın uygulanmasına ilişkin idari tasarruflarına karşı “haklarının ihlal edildiğini veya zarar gördüklerini ileri sürerek” önce üst mercie ve bu merciin kararına karşı da Federal Maliye Divanına” başvurma imkanları da mevcuttur. Yine, Federal Maliye Divanı vergi yargısının içtihat yaratma fonksiyonunu yerine getirmekte ve mali kanunlarla ilgili istişari nitelikte mütalaalar vermektedir<sup>128</sup>.

### C. İngiltere’ de

İngiltere’nin önemli özelliklerinden biri de, halkının vergiye karşı en az mukavemet gösteren, başka bir anlatımla, vergi yasalarına en çok saygılı davranan bir topluluğu temsil etmesidir<sup>129</sup>.

İngiltere’nin etkin ve geniş yetkilerle donatılmış vergi idaresi personeline sahip oluşu, halkın vergi yasalarına saygılı duruşu vergi uyuşmazlıklarının kapsamını daralttığından, uyuşmazlıklar genel olarak idari aşamada uzlaşma yoluyla çözümlenmektedir.

İngiltere’de Maliye teşkilatınca belirlenen “erken elde edilen vergi, daha fazla geç elde edilecek olandan iyidir.” ilkesinden dolayı, uygulamada pek çok uyuşmazlık yargı organlarına intikal etmemektedir<sup>130</sup>.

İngiltere’ de yargı organları genel komiserler, özel komiserler, hakem kurulları, mahkemeler ve yüksek mahkemelerden oluşmaktadır.

Gelir vergisine ilişkin yapılan tarhiyata karşı bazı durumlarda genel komiserliğe; bazı durumlarda özel komiserliğe başvurulmaktadır. Genel komiserlik

---

<sup>128</sup> Şerafettin AKSOY; **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul, 1999, s.36.

<sup>129</sup> Walter SINCLAIR; **Tax Guide 2002-2003**, London, 2002, s.112.

<sup>130</sup> Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, “İngiliz Vergi Sistemine Genel Bakış”; **Danıştay Dergisi**, Sayı:6-7, Ankara, 1973, s.47.

üyeleri, alanında uzman kişiler arasından Lord Chancellor tarafından atanmaktadır. Salınan vergiye karşı itirazlar, sıkı şekil kurallarına bağlı olmayan mahkemede genellikle iki komisyon üyesi tarafından dinlenmektedir. Özel komisyon üyeleri Maliye Bakanlığı tarafından atanmaktadır. Bunlar, eski kamu görevlileridir. Duruşmalar, Londra’da bir ya da iki komisyon üyesi önünde yapılmaktadır<sup>131</sup>.

Katma değer vergisi, Gümrük ve Tüketim Vergisi Dairesi tarafından toplanmaktadır. Salınan vergiye karşı itirazlar, ülke çapında örgütlenmiş bir genel başkanlık tarafından denetlenen katma değer vergisi mahkemelerine yapılır. Her mahkeme, Lord Chancellor tarafından atanan bir başkan ve Maliye Bakanlığı tarafından aday gösterilen heyetten seçilen bir ya da iki üyeden oluşmaktadır. Bazı durumlarda, başkan duruşmayı yalnız yürütmektedir<sup>132</sup>.

#### **D.Amerika Birleşik Devletleri’ nde**

ABD’de de diğer ülkelerde olduğu gibi önce idari aşamada çözüm üretilmeye çalışılmaktadır. Bu nedenle yargıya intikal eden dosya sayısı oldukça azdır.

ABD’de mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilecekleri gibi, dava sonuçlanıncaya kadar tarhiyat yapıldıktan sonra da uzlaşma talebinde bulunabilmektedir<sup>133</sup>.

ABD’de idari yargı olmadığı için vergi mahkemeleri de federal düzeyde bir bütün olarak adli yargı sisteminin bir parçasıdır. ABD’de vergi mahkemesi Tax Court’un yargılama yapabilmesi için; ortada bir matrah farkı bulunması ve mükellefe ihbarname gönderilmesi gerekmektedir<sup>134</sup>.

---

<sup>131</sup> Süleyman KURT; **Britanya İdari Yargı Yerleri (Tribunal Sistem) Ve Yargısal Denetim**, [http://www.danistay.gov.tr/3-Britanya\\_idari\\_yargi\\_yerleri.htm](http://www.danistay.gov.tr/3-Britanya_idari_yargi_yerleri.htm), (Erişim Tarihi: 24.10.2009)

<sup>132</sup> Paul JACKSON-Patricia LEOPOLD; **Constitutional and Administrative Law**, 8.Baskı, 2001, s.689.

<sup>133</sup> Nursel ÖZAKTAŞ; **ABD’ de Federal Gelir Vergisi, Vergi Teşkilatı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Kazai Çözüm Yolları**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını, No:16, İstanbul, 1976, s.76.

<sup>134</sup> Şükrü KIZILOL-Zuhal KIZILOL; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.90.

Districk Court ile Claims Court'ta ise dava açabilmek için, dava konusu yapılan vergi ve cezanın ödenmiş olması ve mükellefin bu bedellerin iadesini istemesi gerekmektedir. Districk Court ile Claims Court iade mahkemesi olarak görev yapmaktadır. Districk Court'ta juri yargılaması yapılabilirken, Claims Court'ta bu mümkün değildir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### **YARGIYA İNTİKAL EDEN VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ SONUÇLARI VE TÜRK VERGİ YARGISININ ETKİNLİĞİNİ AZALTAN ETKENLER**

#### **I. TÜRK VERGİ YARGISININ ETKİNLİĞİNİ AZALTAN UNSURLAR**

Vergi uyuşmazlıkları “kararın kesinleşmesi” ile sonuçlanır. Kararın kesinleşmesinden kastedilen vergi mahkemelerinde verilen son kararın süresinde temyiz edilmemesi veya karara itiraz edilmemesi halinde temyiz etme süresinin geçirilmiş olmasıdır.

Danıştay’da temyiz edilen davalarda ise; Danıştay Dava Daireleri tarafından verilen karar ilk derece mahkemesine karar verilmek üzere bozma kararı ile birlikte gönderilmektedir. Mahkeme, bozma kararı sınırları içinde dosyayı incelemekte olup, bu süre zarfında Danıştay’ın bozma kararına uyma yönünde karar verirse karar kesinleşmiş olmaktadır. Mahkeme eski kararında “ısrar” ederse ve taraflar da bu kararı tekrar temyiz ederlerse dosya bu kez Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu’nda görüşülerek karara bağlanmaktadır. Bu karar ile dava sonuçlanmış olmaktadır.

Temyize benzeyen bir inceleme yolu daha vardır ki; bu da itirazdır. İtiraz, bir anlamda Bölge İdare Mahkemesi’ne yapılan temyizdir. İdari ve vergi mahkemelerinin tek yargıçla karar verdiği davalarda temyiz yolu kapalı tutulmuş, bu davalar için itiraz yolu öngörülmüştür. İtirazın temyizden en önemli farkı, itiraz üzerine Bölge İdare Mahkemesi’nin bozma kararı vererek dosyayı yeniden karara bağlanmak üzere ilgili mahkemeye geri gönderme yetkisinin olmaması, Bölge İdare Mahkemesi’nin verdiği kararların kesin olması oluşturmaktadır. İşte vergi davaları itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemesi’nce verilen karar ile de sonuçlanmakta ve kesinleşmektedir.

Olağan işleyen bir davanın olası kesinleşme durumlarına ilişkin yapılan açıklamaların dışında bazı olağanüstü durumlar karşısında; yargı organlarının kararlarına karşı “olağanüstü kanun yolları” da bulunmaktadır. Bu yollara başvurulması halinde, başvuruyu sonuçlandıran kararlar ile dava sonuçlanmaktadır.

Ülkemizde yıllar itibariyle ortaya çıkan vergi uyuşmazlığı sayısına dair, resmi ya da gayri resmi herhangi bir kayıt tutulmamaktadır. Ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının yüzde kaçının idari aşamada çözümlendiği, yüzde kaçının ise yargıya intikal ettiği konusunda resmi ya da gayri resmi bir kayıt yoktur. Bu yönde bir kaydın olmaması vergi uyuşmazlıklarının bütünü konusunda net bir değerlendirme yapmaya engel teşkil etmektedir.

Danıştay 3. ve 4. Dairesinde esas defter kayıtlarının taranması yoluyla gerçekleştirilen bir çalışmada, her iki dairede 1993-1997 yılları arasında sonuçlandırılmış bulunan, 23,555 gelir vergisi uyuşmazlığı ve 5,815 kurumlar vergisi uyuşmazlığı olmak üzere toplam 29,370 dava dosyası incelenmiştir<sup>135</sup>. Bu çalışmaya göre; vergi idaresinin temyiz sebebiyle dava konusu yaptığı gelir vergisi ile ilgili uyuşmazlıkların %87.5'i mükellef, %12.5'i vergi idaresi lehine sonuçlanmıştır. Mükelleflerin temyiz sebebiyle dava konusu yaptığı uyuşmazlıkların ise, %29.3'ü mükellef, %70.7'si vergi idaresi lehine sonuçlanmıştır. Toplam itibariyle bakıldığında ise, gelir vergisi uyuşmazlıklarının %24.9'u vergi idaresi lehine sonuçlanırken, %75.1'inin mükellef lehine sonuçlandığı görülmüştür. Vergi idaresi tarafından temyiz sebebiyle dava konusu yapılmış olan kurumlar vergisi ile ilgili uyuşmazlıkların %92.1'i mükellef, %7.9'u vergi idaresi lehine sonuçlanmıştır. Mükellefler tarafından temyiz sebebiyle dava konusu yapılmış olan uyuşmazlıkların ise, %39.9'u mükellef, %60.1'i vergi idaresi lehine sonuçlanmıştır. Kurumlar vergisi ile ilgili uyuşmazlıklara toplam itibariyle bakıldığında ise, %16'sı vergi idaresi lehine sonuçlanırken, %84'ünün mükellef lehine sonuçlandığı

---

<sup>135</sup> İsmail ENGİN; “Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının %90'ı Mükellef Lehine Sonuçlanıyor”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:59, 1997, s.123.

görülmüştür<sup>136</sup>. Diğer vergi türlerinde de aşağı yukarı benzer bir tablo karşımıza çıkacaktır.

Ayrıca; Danıştay'da temyiz edilen vergi uyuşmazlıklarında temyiz başvurusunda bulunanların %80'i vergi idaresi iken, %20'si mükelleflerdir. Buna karşın; Danıştay'da temyiz edilen vergi uyuşmazlıklarının toplam sonuçları incelendiğinde ise; %77'sinin mükellef %23'ünün vergi idaresi lehine sonuçlandığı görülmektedir. Vergi idaresinin temyiz ettiği davaların sonuçlarına bakıldığında ise; %88'inin mükellef %12'sinin idare lehine sonuçlanmıştır.

Sonuç olarak; vergi idaresinin temyize götürdüğü her yüz davadan on ikisini kazandığı anlaşılmaktadır. Son derece çarpıcı olan bu sonuçların, vergi ve Bölge İdare Mahkemelerinde sonuçlandırılan davalarda da farklı olmadığı düşünülmektedir. Bu nedenle bu sonuçlar üzerinde en çok yoğunlaşması gereken tarafın idare olduğu ortaya çıkmaktadır.

### **A.Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının İdare Aleyhine Sonuçlanmasının Nedenleri**

Vergi davalarının; aşağıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, genel olarak idare aleyhine sonuçlanması, idarenin uyuşmazlık yaratarak yargı organlarını meşgul ettiği izlenimi yaratmaktadır. Bu fikir tamamıyla yanlış olmasa da, uyuşmazlıkların idare aleyhine sonuçlanmasının başka nedenleri de bulunmaktadır. Bu nedenler; idareden kaynaklanan nedenler ve yargıdan kaynaklanan nedenler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

---

<sup>136</sup> İsmail ENGİN-Fatih SARAÇOĞLU-Leman DÖNMEZ; "Temyiz Yoluyla Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:87, 2000, s.239-240.

**Tablo 6: Yargıya İntikal Eden Uyuşmazlıkların Sonuçları**

<b>UYUŞMAZLIĞIN NEDENİ</b>	<b>DOSYA ADETİ İTİBARIYLA İDARE ALEYHİNE SONUÇLANAN</b>	<b>VERGİ TUTARI İTİBARIYLA İDARE ALEYHİNE SONUÇLANAN</b>
Takdir Komisyonu Kararları	% 98.2	% 88.7
Yaygın-Yoğun Vergi Denetimi Tutanakları	% 98.6	% 91
İş Yeri Kapama Cezaları	% 97.8	-
Bakanlıkça Yayınlanan Genel Tebliğ	% 86.4	% 91
Hesap Uzmanı Vergi İnceleme Raporları	% 80.6	% 76.3
Maliye Müfettişi Vergi İnceleme Raporları	% 94.7	% 99.8
Gelirler Kontrolörü Vergi İnceleme Raporları	% 91.7	% 94.7
Vergi Denetmeni Vergi İnceleme Raporları	% 87	% 99.9

Kaynak: Nazmi KARYAĞDI; Toplam Kalite Yöntemi ve Türk Vergi İdaresi, Ankara Sanayi Odası Yayını, Yayın No:51, Ankara 2001, s.21.

## **1.Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler**

Yargıya intikal eden vergi davalarının yaklaşık % 90'ının idare aleyhine sonuçlanmasında kuşkusuz idarenin payı büyüktür. İdarenin vergi uyuşmazlıklarına yol açan hukuki yanlışlıkları, bunların nedenleri saptanarak bu yanlışlıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmalar yapılmalıdır. Mevzuata açıkça aykırı nitelikte idari işlem yapılması, vergi davalarının tüm kanun yolları tükeninceye kadar sürdürülmesi, uzatılması, vergi davaları üzerinde önemle durulmaması, açıklama gerektiren konularda idarenin gerekli düzenleyici işlemleri yapmaması ya da düzenleyici işlemleri yapmada geç kalması vb. nedenler idarenin yapmış olduğu hukuki yanlışlıklardandır.

### **a.Mevzuata Açıkça Aykırı Nitelikte İdari İşlemler Yapılması**

Vergi uyuşmazlıklarının bazıları vergi idaresinin açıkça mevzuata aykırı idari işlem gerçekleştirilmesinden kaynaklanmaktadır. Örneğin; Vergi Usul Kanunu'nun 372. maddesine göre cezaların kişiselliği ilkesine göre mükellefin

ölümü halinde ölümünden önce veya daha sonra uygulanacak cezalar düşmektedir, mirasçılardan aranmamaktadır. Ölen kimse adına gecikme zammı ile birlikte vergi cezası da kesilmesi hukuken geçerliliği olmayan bir husus olmaktadır. İdarenin yaptığı bu işlem kanuna aykırı bulunmamaktadır.

### **b.Bütün Davaların Temyiz Ediliyor Olması**

Daha önce de bahsettiğimiz gibi; davaların yaklaşık %80'i idare tarafından temyiz edilmekte, buna karşın idarece temyiz edilen davaların % 77'si mükellefin lehine sonuçlanmaktadır. Bu, hukuka aykırılığı şüphe götürmeyen davaların dahi temyiz edildiğine işaret etmektedir.

Devlet aleyhine sonuçlanan davalardan yüksek dereceli mercilerde incelenmesi mümkün olanlar hakkında, 4353 sayılı Maliye Vekâleti Baş Hukuk Müşavirliğinin ve Muhakemat Umum Müdürlüğünün Vazifelerine, Devlet Davalarının Takibi Usullerine ve Merkez ve Vilayetler Kadrolarında Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun'a istinaden kanun yollarına gidilmesi zorunludur. 4353 Sayılı Kanunun "Maliye vekilinin vazgeçme yetkisi" başlıklı 28. maddesi; " 50 TL' ye kadar (50 TL dahil) bir hakkın veya menfaatin terkinin tazammum eden ve maddi veya hukuki sebeplerle takip edilmesinde veya yüksek dereceli mahkeme ve mercilerde tetkik olunmasını istemekte fayda umulmayan dava ve icra takiplerinden Muhakemat Umum Müdürlüğünün teklifi üzerine vazgeçmeye Maliye vekili yetkilidir." hükmündedir<sup>137</sup>. Buna göre; davadan vazgeçmeye karar verecek yetkili makam Maliye Bakanlığı olup; davaların da 50 TL'yi geçmemesi şartı bulunmaktadır. Tutarın düşük olması sebebiyle yasal sınırın altında kalan dosya sayısının azlığının yanı sıra bu sayıca az olan dosyalar için dahi Maliye

---

<sup>137</sup>2009 Tarih 17 Sayılı, Genelge No:1688, Konu: 4353 Sayılı Kanuna Göre Davaların Takibi, [http://209.85.229.132/search?q=cache:\\_EdiJS4CNAoJ:www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/GENELGELER/2009.17.doc+2009+maliye+bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1+davadan+vazge%C3%A7me+s%C4%B1n%C4%B1r%C4%B1&cd=8&hl=tr&ct=clnk&gl=tr](http://209.85.229.132/search?q=cache:_EdiJS4CNAoJ:www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/GENELGELER/2009.17.doc+2009+maliye+bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1+davadan+vazge%C3%A7me+s%C4%B1n%C4%B1r%C4%B1&cd=8&hl=tr&ct=clnk&gl=tr), (Erişim Tarihi:13.01.2010)



Bakanlığı'ndan vazgeçme kararı almak uzun süre alacağı için; sadece yargılama giderlerinin idareye yüklenmiş olduğu davalar dahi temyize gitmektedir<sup>138</sup>.

Bununla birlikte; vergi dairelerinin olayın niteliğini incelemeksizin ileride teftişe maruz kalma korkusuyla da hukuka uygun olsun olmasın aleyhte çıkan bütün mahkeme kararlarını temyiz etme yoluna gittikleri görülmektedir. Gelir müdürlüklerinin ise “*vergi dairesi temyiz için uygun görmüşse Müdürlüğümüzün yapacağı bir şey yoktur*” görüşüyle muvafakat taleplerinin tamamına yakını kabul ettikleri görülmektedir. Hukuka uygun olmadığı açık olan konular bile teftiş ve zimmet korkusu nedeniyle tüm yargı yolları tükenene kadar vergi dairesince temyiz ya da itiraz konusu yapılmaktadır. Sonuçta ise hiç de rasyonel olmayan, tamamen bürokratik yapının ürünü olan bir durum karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle; VUK'un 377. maddesinde düzenlenen ve mahkeme kararları için Danıştay'a temyize gidilmesi konusunda muvafakat alınmasını zorunlu kılan düzenlemenin kaldırılması ve yargı yollarının tamamının tüketilmesi anlayışından vazgeçilmesi gerekmektedir<sup>139</sup>.

### **c.Açıklama Gerektiren Konularda Gerekli Düzenlemelerin Zamanında Yapılmaması**

Vergi mevzuatında bazı konular, net olarak çözüme kavuşturulmamış durumdadır. Vergi kanunları yeterince açık ve net olmamakla birlikte; vergi kanunlarında boşluklar vardır. Bu boşluklar yasa, genel tebliğ, mukteza vb. düzenleyici işlemlerle kapatılmaya çalışılmaktadır. Zamanında mevzuatta yeterli düzenlemelerin mevcut olmaması, ortaya çıkan olayı tarafların kendi çıkarları doğrultusunda değerlendirmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu da uyuşmazlığa neden olmaktadır. Bu nedenle konu uyuşmazlık aşamasına gelmeden, konunun kanunlarla açıklığa kavuşturulması yararlı olacaktır.

---

<sup>138</sup> Zihni KARTAL; “Vergi Davalarının Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 197, 1998, s.113.

<sup>139</sup> Nazmi KARYAĞDI; **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası Yayınları (ASO), Yayın No:51, Ankara, s.276

#### **d.Davaların Üzerinde Önemle Durulmaması**

Vergi davaları kendini yenileyen davalardan olup; mevzuatın özenle takip edilmesi gerekmektedir. Duruşmalı davalarda idareyi temsil edenler yeterli ilgiyi göstermemekte, mükellefin iddia ettiği hususlara tatmin edici karşılık verememektedir. Savunmalar, çoğu zaman mükellefin iddia ettiği hususlara yanıt verememektedir.

Teknik konuların ağırlıklı olması sebebiyle vergi davaları, mevzuatı, gündemi takip eden tarafından kazanılmaktadır. Bu nedenle savunma özenle hazırlanmalı ve hazine avukatları vergi konularına vakıf olanlardan seçilmelidir.

#### **2.Yargı Organlarından Kaynaklanan Nedenler**

Davaların büyük bir kısmının idare aleyhine sonuçlanmasının nedenlerinden bazılarının da yargı organlarından kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Vergi hukukuna diğer hukuk dallarında var olan ilkeler vasıtasıyla yaklaşılması, bazı konularda hâkimlerin ön yargılı olması, hâkimlerin vicdani kanatlarının vergi yasalarının önüne geçmesi vb. gibi nedenler hâkimlerin yapmış olduğu duygusal yanlışlıklardır.

#### **a.Vergi Hukukuna Diğer Hukuk Dallarında Var Olan İlkelerle Yaklaşılması**

Vergi Hukuku “devletin egemenlik gücüne dayalı olarak almış olduğu vergi dolayısıyla ortaya çıkan hak ve ödevleri düzenleyen ve verginin hukuki esasını inceleyen<sup>140</sup>”, kendine özgü kuralları ön planda olan bir kamu hukuku dalıdır.

Kendine özgü kuralları olan Vergi Hukuku bazı konulara diğer hukuk dallarına da gerekli konularda atıfta bulunulmuştur. Ancak vergi hukukunun kuralları diğer hukuk dallarındaki gibi esnek değildir, çok büyük bir kısmı emredici

---

<sup>140</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2004, s.2.

nitelikte hukuk kuralıdır. Emredici nitelikteki kurallar ise kamu düzeninin sağlanması ile doğrudan bağlantılı olup, bu kuralları ihlal edenlerin yaptırıma maruz kalmaları gerekmektedir. Yargı organları bazı durumlarda mevcut vergi kanunları ile yetinmeyip, diğer hukuk dalları ilkeleri ile konuya yaklaşmaktadır. Örneğin ceza hukukunda bir suçun oluşması için; kanunlarda suç olarak nitelenen bir fiilin kasıt ya da ihmal neticesinde işlenmesi ve bu fiilin işlenmesine kanunlarla izin verilmemiş olması gerekmektedir<sup>141</sup>.

Vergi kanunlarında ise; fiilin işlenmesinde failin kasıt veya ihmalinin olduğunu kanıtlamaya gerek kalmamakta, yasa bu unsuru varsaymaktadır. Ancak; yargı organları birçok davada, ayrıca failin kastına ilişkin bir tespitin bulunmadığı gerekçesiyle işlemin iptaline karar vermiştir. Yargı organlarının vergi uyuşmazlıklarını çözümlerken; vergi yasalarında mevcut hükümlerle çözümlenmeye çaba göstermeleri gerekmektedir.

#### **b.Bazı Konularda Hakimlerin Peşin Hükümlü Olması**

Vergi uyuşmazlıklarının teknik yönünün ağırlıklı olması nedeniyle davayı özenle takip eden taraf davayı kazanmaktadır. İdare davaları kazanmayı bir amaç olarak değil de uyuşmazlığı sürdürmeyi bir görev olarak görme yönünde bir izlenim yarattığından, davaların çoğu mükellef lehine sonuçlanmaktadır.

Hazine avukatlarının savunmalarının, davacının iddialarını yanıtlamaktan uzak oluşu ve duruşmalarda hazine temsilcilerinin umursamaz tavırları, hâkimlerde idare aleyhine olumsuz bir izlenim yaratmaktadır. Bu izlenim hâkimlerin mükellef lehine karar vermelerini kolaylaştırmaktadır. Bu nedenle hazine temsilcileri mevzuatı yakından takip etmeli, davaya hazırlık yaparak gitmeli ve uyuşmazlığın bitmesi için çaba göstermelidir. İyi niyetine hâkimleri de inandırmalıdır.

---

<sup>141</sup> Zihni KARTAL; “Vergi Davalarının Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 197, 1998, s.114.

### **c.Hakimlerin Vicdani Kanaatlerinin Yasa Hükümünün Önüne Geçmesi**

Hakimlerin bazı davalarda kendi vicdani kanaatlerini baz alarak karar verdikleri anlaşılmaktadır. Vergilemeye ilişkin işlemlerde önce kanunun lafzına bakılmakta, lafzın açık olmadığı hallerde kuralın konuluş amacı ve diğer kurallarla bağlantısını göz önünde bulundurarak olaylar çözüme kavuşturulmaktadır. Hâkimlerin karar verme yetkisi kanunlarla sınırlı olmaktadır. Bu hususa örnek olarak; Danıştay'ın bir olayda, mükellefin vergi kaçırma yönünde kasdi bulunmadığı için mükellefe kesilen ağır kusur cezasının veya kaçakçılık cezasının kusur cezasına çevrilmesi şeklindeki kararı gösterilebilir. Halbuki vergi kanunlarında kasdın tespit edilemediği hallerde kusur cezası uygulanacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır<sup>142</sup>. Danıştay'ın bu yönde karar vermesinin altındaki amaç ise; ülkemizde vergi kaçırmanın çoğunun cezalandırılmamasından ötürü, dava dosyası yoluyla önüne gelen mükelleflerin en az ceza ile kurtulabilmelerine olanak sağlamaktır.

### **d.Yargı Organlarının Bilirkişilik Müessesesine Sık Başvurması**

Vergi yargısının bilirkişi müessesesinden gereğinden fazla yararlanması, bilirkişi olarak seçilen kişilerin konu hakkında uzman olmaması ve sonuçta bilirkişilerin adeta hâkimlerin yerine geçmesi durumunda teknik konu olan vergi davalarında idare aleyhine olumsuz yönde karar verilmesine olanak sağlamaktadır.

## **B.Dava Açmanın Taraflar Açısından Sonuçları**

### **1.Dava Açmanın Mükellef Açısından Olumlu Sonuçları**

Dava açmanın mükellefe sağladığı avantajlar şu şekildedir:

---

<sup>142</sup> Zihni KARTAL; "Vergi Davalarının Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 197, 1998, s.115.

- Öncelikle davanın mükellef lehine sonuçlanması nedeniyle mükellef maddi bir kazanım yaşayacaktır. Dava masraflarını dahi ödemeyecektir.
- Dava açma yürütmeyi durdurduğu için, mükellefler adına kesilen ek vergi ve cezaların tahsili de durmaktadır. Dava sonuçlanıncaya kadar ki bu süre en az 6 ay (adli tatillere denk gelmezse) gibi bir zaman dilimidir.

## **2.Dava Açmanın Mükellef Açısından Olumsuz Sonuçları**

Dava açmanın mükellefe sağladığı dezavantajlar ise şöyledir:

- Öncelikle davanın mükellef aleyhine sonuçlanması nedeniyle dava aşamasında ödemediği ek vergi ve cezası, gecikme faizi ile kendisinden tahsil edileceği için, gecikme faizinin de vergi alacağına eklenmesi mükellefe ek mali külfet getirecektir.
- Bunun dışında dava masrafları da mükellefe yüklenecektir.
- Dava sürdüğü müddetçe, idare ile arasında bulunan uyuşmazlığın sonuçlanmamış olması mükellefte psikolojik baskı yaratacaktır.
- Dava açma ciddi anlamda mükellef için ek iş yükü, emek ve zaman kaybı yaratacaktır.
- Mükellef bundan sonraki vergisel işlemlerinde daha endişeli ve güvensiz olacaktır.

## **3.Dava Açmanın İdare Açısından Olumlu Sonuçları**

Dava açmanın idareye sağladığı avantajlar şu şekildedir:

- Dava idare lehine sonuçlandığı takdirde; idare geciken vergi alacağını sonunda tahsil edecektir.

- Geriye dönük alacak takip etmekten kurtulacağı için de takip etmesi gereken iş yükü azalacaktır. Emek ve zaman kazancı olacaktır.
- İdare lehine sonuçlanan dava sonucu idare itibarını geri kazanacaktır. Mükelleflerdeki olumsuz izlenim değişecektir.

#### **4.Dava Açmanın İdare Açısından Olumsuz Sonuçları**

Dava açmanın idareye sağladığı dezavantajlar ise şöyledir:

- Dava idare aleyhine sonuçlandığı takdirde; idare geciken vergi alacağını alamadığı gibi, ekstradan dava masraflarına da katlanmak zorunda kalacaktır. İdarenin katlanacağı maddi külfet artacaktır.
- Davaları takip etmek idare açısından artı bir iş yükü olacağı için, emek ve zaman kaybına sebep olacaktır.
- İdare lehine sonuçlanan dava sonucu idarenin mükellefler nezdindeki itibarı zedelenecektir.
- Ayrıca dava açma vergi alacağının tahsilatını durdurduğu için, idare şüpheli alacak olan bu tahsilatı ile ilgili işlem tesis edemeyecektir. Dava kazanılsa dahi, vergi alacağının hazineye intikali gecikecektir.

#### **C.Türk Vergi Yargısının Etkinliğini Azaltan Unsurlar Ve Çözüm Önerileri**

Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların azaltılması için gerekli idari ve yasal tedbirlerin alınması gerekmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yol zorunlu kılınmış olup; idari aşamada çözüm bulamayan mükellefler haklarını yargı organlarında aramaktadır. Hatta mükellefler vergi mahkemelerinde dava açabilmek için; idari yolları tükettiğini ancak sonuç alamadığını yargı organına ibraz etmek mecburiyetindedir. Ülkemizde ise vergi mahkemelerinde dava açmak için önce idareye başvurma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle isteyen mükellef vergi idaresinin işleminden sonra

vergi mahkemelerinde dava açabilmektedir<sup>143</sup>. Bu uygulamanın değiştirilmesi vergi yargısındaki gereksiz iş yükünü hafifletecektir.

Hazine ile uyumsuzluğa düşen mükellefler çevrelerine danışmakta, bir takım çıkar gruplarının yönlendirmesi ile hareket etmektedir. Genel intiba olarak; mali müşavirlerine danışanlar idari yoldan çözümü seçerken, avukatlarına danışan mükellefler yargı yolunu tercih edebilmektedir. Mükellefleri bu yola iten nedenlerin başında da çok sık değişen vergi yasalarını takip etmedeki zorluk gelmektedir. Aynı zamanda vergi kanunları bazı durumlarda yeterince anlaşılır olmayabilmektedir. Yasal düzenlemelerin yeterince anlaşılabilmesi, yer yer belirsizlikler içermesi veya yapılması gereken işlemlerde farklı yaklaşımların görülmesi nedeniyle mükelleflerle vergi kanunları arasında istenilen bağlantı kurulamamakta, anlaşılabilen ya da amacına uygun olanı anlayan, yer yer boşluklar içeren kanunları kendi çıkarları doğrultusunda dolduran mükellefler ile idare arasında uyumsuzluk ortaya çıkmakta ve vergi idaresi ile uyumsuzluğa düşen mükellef; zaten vergi idaresinin kendisini anlayamayacağını düşündüğü için; direkt yargı organına başvurarak hakkını aramayı tercih etmektedir. Anlaşılır, sade bir dille yazılan ve çok sık değişmeyen, her duruma uygun yasal düzenlemelerin hakim olduğu vergi yasaları mükellefler ile hazinenin uyumsuzluğa düşme oranlarını azaltacak, bu da vergi yargısının iş yükünü hafifletecektir.

Ülkemizde; mevcut 14,694 adli ve idari yargı hâkim ve Cumhuriyet savcısı kadrosundan halen 3,483'ü boş bulunuyor. Mevcut kadronun yaklaşık %25 kadar eksik personelle çalışan Adalet Bakanlığı'nın verilerine göre; Türkiye'de her 100,000 kişiye 9 hâkim düşmektedir. Avrupa ülkelerinde ise bu sayı 20'yi geçmektedir. Avrupa Konseyi Etkin Yargı Komisyonu'nun (CEPEJ) 2008 yılında yayınlamış olduğu verilere göre, 100,000 kişiye düşen hâkim sayısı Almanya'da 24.5, İngiltere'de 16.6, Yunanistan'da 28.4 iken Türkiye'de 9'dur. Kadro azlığı ise uzmanlaşabilme ve yargılama konusu olaylara tam olarak hâkim olabilme olanaklarını ortadan kaldırmaktadır. İdare mahkemelerinin son on yıllık çalışma

---

<sup>143</sup> Nihal SABAN; **Vergi Hukuku, Genel Kısım**, İstanbul, 2002, s.371.

trendine bakıldığında; bir hâkime düşen yıllık dava sayısı 734 iken, 2007 yılında bu rakam %29.2' lik artış oranı ile 948' e yükselmiştir<sup>144</sup>. Türkiye'de yargı teşkilatı daima kadro yetersizliğinden kaynaklanan sorunlarla gündeme gelmektedir. Hâkim ve cumhuriyet savcısı açığının önemli boyutta olduğu bir düzen içerisinde yargı teşkilatının etkin ve makul bir sürede çalışabilmesi mümkün olmamaktadır<sup>145</sup>.

Teknik konuların ağırlıklı olduğu vergi davalarında ise; yaşanan etkinsizlik ve uzmanlaşmamış yargılama stili kendini daha ağır hissettirmektedir. İdari hâkim sayısının yetersiz oluşu sebebiyle; vergi mahkemelerindeki ortalama yargı süreleri aşağıdaki tablodan anlaşılacağı üzere; yıldan yıla yükselmektedir. Yargı sürelerinin uzun olmasının bir diğer nedeni de vergi mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemelerinin sayıca az olmasıdır. Öyle ki her ilde Bölge İdare Mahkemesi ve vergi mahkemesi bulunmamaktadır. Mahkemelerin yargı çevresine bağlı illeri bulunmaktadır. Bu sorunlar da vergi yargısının iş yükünü ağırlaştırmaktadır.

**Tablo 7: Vergi Mahkemelerindeki Ortalama Yargılama Süreleri**

YILLAR	BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ	VERGİ MAHKEMELERİ
1989	93	199
1990	123	215
1991	112	270
1992	85	304
1993	95	266
1994	115	253
1995	141	264
1996	111	227
1997	64	188
1998	45	168
1999	16	156
2000	17	148
2001	33	173
2001	57	183
2003	56	180
2004	57	158
2005	65	177
2006	75	179

Kaynak: [http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistik\\_2006/idari/idarigenel1.htm](http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistik_2006/idari/idarigenel1.htm) (Erişim Tarihi:15.12.2009)

<sup>144</sup> <http://www.hukuksokagi.com/son-haberler/bir-hakime-dusen-dosya-sayisi-948.html>, (Erişim Tarihi:11.08.2009)

<sup>145</sup> <http://www.memurlar.net/haber/153133/>, (Erişim Tarihi:11.11.2009)



Tablo 7'den anlaşılacağı üzere; vergi mahkemelerindeki ortalama yargılama süreleri yıllar itibariyle değişken bir yapı göstermekle birlikte, genel olarak vergi mahkemelerinde dava başına düşen ortalama gün sayısının idare mahkemelerindeki ortalama gün sayısına oranı artmaktadır. Bu oran 1989 yılında %68.15 iken, 2006 yılında %70.47 dir. 17 Ağustos 1999 Marmara depreminden sonra açılan vergi davalarında bu oran %90.69' a kadar yükselmiştir. 1989' dan 2006 yılına kadar geçen süre zarfında vergi mahkemelerindeki ortalama yargılama süresi %10 civarında düşüş göstermektedir. Her ne kadar vergi mahkemelerindeki ortalama yargılama süresi 1989'dan 2006'ya %10 düşme eğilimi de gösterse, 179 gün yaklaşık 6 ay demektir ve davanın idare lehine sonuçlandığı varsayıldığında; hazinenin kasasına alacak çok geç girmektedir. Enflasyonun dönem dönem tavan yaptığı ülkemizde ise, bu durum özellikle yatay ve dikey vergi adaleti açısından hakkaniyeti bozması sebebiyle üstüne mutlaka eğilinmesi gereken bir sorun olmaktadır<sup>146</sup>. Hazine aleyhine sonuçlanan davalarda ise; dava başvuru harcı, avukatlık ücreti, posta gideri, temyiz için posta ücreti, bilirkişi ücreti vb... giderler düşünüldüğünde ise; hazinenin maliyeti dava sonuçlanıncaya kadar katlanarak artacak, dava sonuçlanıncaya kadar geçen her dakika ek maliyet yaratacaktır. Bu nedenle personel alımı, mahkeme sayısının her ile yetecek şekilde artırılması ya da yargı yoluna gitmeden önce idari yolların tüketilmesi zorunluluğu ile ortalama yargı süresi düşürülmelidir. Mahkemelerin gerekli gereksiz iş yükü nedeniyle, üzerine düşülmesi gereken davalarda bile yeteri kadar etkin karar verilememektedir. Mevzuat konusunda uzmanlaşılabilmesi için; hâkimlere gerekli zaman verilememektedir.

Ayrıca; 02.08.2006 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan değişiklikle "Adli ve İdari Yargıda Hâkim ve Savcı Adaylığı Yazılı Sınav, Mülakat ve Atama Yönetmeliğinde" değişiklik yapılmıştır. İdari yargı alanı için mezuniyet şartında küçük bir düzenleme yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile hukuk veya hukuk bilgisine programlarında yeterince yer veren siyasal bilgiler, idarî bilimler, iktisat ve maliye

---

<sup>146</sup> <http://ekutup.84.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf> (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu), (Erişim Tarihi:01.11.2009)

alanlarında en az dört yıllık yüksek öğrenim (hukuk dışındaki bölüm) mezunlarının, idari hâkim olmasına sınır getirecek olan "her dönemde ihtiyaç oranında" ifadesi madde metnine eklenmiştir<sup>147</sup>. Bu değişiklik; hukuk fakültesi mezunlarına nazaran vergi hukukuna daha fazla hakim olan maliye bölümü mezunlarına ve vergi yargısına yapılan yanlışlıklardandır. Bu değişiklik; vergi davalarına bakan yargı organlarının, dava dosyalarını incelerken yine Vergi Hukuku' nun yanında kendi kanaat notları olan diğer hukuk dallarını perçinleyerek davayı karara bağlamalarını körükleyecektir. Ve yine bu karar pek de hazine lehine olmayacaktır. Bu kapsamlı değişikliğin ardında yatan nedenlerden bir tanesi de idari hakimlik sınavlarında; hukuk fakültesi mezunlarının İ.İ.B.F. mezunları kadar başarı gösterememeleridir. Adalet Bakanlığı bireysel adaleti korumaya çalışırken; toplumsal adaleti ihmal etmektedir. Bu nedenle toplum değerleri göz önüne alındığında; yerinde olmayan bu uygulamanın değişmesi vergi yargısını da olumlu yönde etkileyecektir.

Temyize veya itiraza gitme konusunda, yargı yollarının tamamının tüketilmesi anlayışından vazgeçilerek açıkça hukuka aykırı tesis edildiği ortada olan işlemler için hem yargının hem de vergi dairesinin lüzumsuz yere işgal edilmesi önlenmelidir. Şunu da unutmamak gerekir ki artan iş yükü vergi dairesinin asli işleri bırakıp tali işlerle zaman kaybetmesine neden olduğu gibi yargı organlarının da sayısı binlerle ifade edilen açıkça hukuka aykırı işlemleri defalarca karara bağlaması nedeniyle, daha önemli uyuşmazlıklara gerekli zamanı ayırmaması gibi bir sonucun doğmasına neden olmaktadır<sup>148</sup>. Bu nedenle gerekli gereksiz her vergi davasının temyize ya da itiraza gitme yolunun net olarak sınırlandırılması gerekmektedir.

Vergi dairesi personelinin eğitim yetersizliği, yeni kanunları takip etmeden geç kalmaları, mükelleflere cevap vermekten uzak ketum tavırları, herhangi sorumluluk almak istemeyişlerinden dolayı mükelleflerin danıştığı hususlar hakkında net bilgi vermemeleri, mükelleflere potansiyel suçlu gözüyle bakmaları bu

---

<sup>147</sup> <http://www.memurlar.net/haber/50591/>, (Erişim Tarihi: 13.01.2010)

<sup>148</sup> Nazmi KARYAĞDI; **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası Yayınları (ASO), Yayın No:51, Ankara, s.277.

nedenle mükelleflere önyargılı davranmaları ve sorunları çözümlenmeden uzak soğuk tavırları neticesinde mükellef uyuşmazlık olduğu takdirde; eğer çevreden kendisini bilgilendiren ya da idari yola yönlendiren kimse bulunmadığı takdirde; yargı yolu ile çözümü tercih etmektedir. Vergi dairesi personeli hazinenin vitrinindeki kişilerdir. Vergi dairesi personeli hazineyi temsil etmektedir. Gücünü hazineden almaktadır. Vergi dairesi personeli; bu gücü mükelleflere orantısız kullandığı takdirde; zaten cebren tahsil edilen vergiyi ödemeye niyeti olmayanlar varken, ödemeye niyeti olan iyi niyetli uzlaşmacı mükellefler de hakkını yargı organları vasıtasıyla aramak istemektedir. Bu nedenle vergi dairesi personelinin bu hususlarda bilinçlendirilmesi için gerekli çalışmalar yapıldığı takdirde; vergi yargısının iş yükü hafifleyecektir. Bunun dışında vergi dairesinde çalışan personelin moralitesini iyileştirme anlamında; motivasyonunu yükseltmek için ücret zammı yapılmalı ve nitelikli işgücü olan personelin maaşın düşüklüğü nedeniyle başka iş kollarına kaçıışı engellenmelidir.

Vergi yasalarının çok sık değişmesi ancak bu değişikliklerin yeterince ön hazırlığa dayanmaması, vergi idaresinin yasal düzenlemeler yerine genelge ve iç genelgelerle yasa hükümlerine uyarlılık görülmeyen düzenlemeleri, vergi yasalarında çok sık yapılan değişiklikler nedeniyle sistemin aksamaya başlaması ve vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki iletişim kopukluğu gibi nedenlerden ötürü de vergi uyuşmazlıkları artmaktadır. Vergi yasalarında çok sık yapılan değişiklikler ve yapılan bu değişikliklere sistemin ve personelin yeterince hızlı adapte olamaması sonucu; ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarından ötürü yargı organlarının iş yükü de artacaktır. Bu nedenle vergileme ile ilgili düzenleme yaparken; verginin toplumun her kesimini ilgilendiren bir olgu olduğu unutulmamalı ve toplum düşünülerek hareket edilmeli, en uygun zamanda gerekli düzenlemeler yapılmalı ve yapılan bu düzenlemeler için de gerek sisteme gerekse vergi dairesi personeline konuyla ilgili yatırım yapılmalıdır. Çünkü personelin adapte olamadığı bir düzenlemeye halkın adapte olmasını beklemek yanılığın ötesinde gidememektedir.

Vergi mevzuatını işlemlere uygularken hatalı anlayıştan ötürü ya da aynı kanunu farklı yorumlayıştan ötürü de vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir.

Hatta; aynı birim aynı konuda farklı karar verebilmektedir. Örneğin; bankalarla ilgili yakın tarihte yaşanan inceleme sonucunda; Türk Bankaları'nın Bahreyn'deki (yurt dışı) şubeleri tarafından Türkiye'deki yerleşik kişi ve kuruluşlara kredi kullandırılması nedeniyle Türk Bankaları'nın ilgili kredilerden BSMV alması gerektiği halde almadığı iddiasına istinaden Türk Bankaları adlarına vergi cezası kesilmiştir. Bu kesilen cezalar için; bankalar idari yolu tercih eden yargı yolunu tercih eden olarak ikiye ayrılmıştır. Kamu bankaları bu vergi uyuşmazlığını devlete yakın olmaları, devlet bünyesi altındaki iki kurumun yargıda hesaplaşmasını doğru bulmamaları nedeniyle idari yolu seçerek uzlaşma müessesesi yolu ile çözerken (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Türkiye Bankalar Birliği'ne hitaben yazmış olduğu cevabi yazı kendilerine tebliğ edilmesine rağmen), bir takım özel bankalar idari yolu tercih etmeden uyuşmazlıklarını direkt yargıya taşımıştır. İlk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinde kazanan özel bankaların bu uyuşmazlık dosyaları şu an temyizde bulunmaktadır. Temyizde de kazanılacağı iddia edilmektedir. Çünkü inceleme elemanları ceza keserken, Bahreyn Şubesi tarafından açılan kredilerin Türkiye'deki yerleşik kişi ve kuruluşlara kullandırılması nedeniyle Türk Bankaları'nın uluslararası bankacılık değil yerel bankacılık yaptığından yola çıkmıştır. Oysaki bu konu hakkında; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Türkiye Bankalar Birliği'ne hitaben yazmış olduğu cevabi yazısında; *“Türk Bankaları'nın yurt dışı şubeleri tarafından Türkiye'deki yerleşik kişi ve kuruluşlara kredi kullandırılması halinde, bankacılık hizmetlerinin tamamen Türkiye hudutları haricinde yapılması nedeniyle kanunların mülkiliği prensibi gereği Türkiye hudutları içinde vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden kredi verme işlemi dolayısıyla yurt dışındaki bankalarca ya da şubelerce lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinin kapsamına girmemektedir”* denmektedir. Kişilerin ve kurumların durumlarına ve taraflılıklarına göre de uyuşmazlıkların çözüm yolu tercihen değişmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümündeki tabir-i caizse bu sırasızlık, geliş güzel hareket ediş haksız rekabete sebep olmaktadır. Öncelikle idari yolun kullanımı yasalarla şart hale getirilmelidir.

Vergi yargısının idari yargının içinde yer alması nedeniyle vergi hukuku konusunda tam uzmanlaşma sağlanamamış, bu da vergi hâkimlerinin vergi

davalarını incelerken ya da davayı karara bağlarken diğerk hukuk dallarının fazla etkisinde kalmalarına neden olmuştur. Böylelikle spontane özel hukuk esintili karma vergi hukuku oluşmuştur. Vergi mahkemelerinde vergi konularına vakıf olmayan hâkimlerin kanunu sehven yanlış yorumlaması nedeniyle vergi uyuşmazlığı ortaya çıkmakta ve vergi idaresi tarafından temyize gönderilen dosya yeniden vergi yargısını işgal etmektedir. İdari yargıdan bağımsız bir vergi yargısı işlevini daha düzgün yerine getirecektir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenemeyip uyuşmazlığın yargıya intikal edip yargının iş yükünü artırmasının bir diğerk nedeni de; idarenin risk almaktan kaçınması, çözüme pek yanaşmayıp ihtilafın yargıda çözümlenmesini istemesidir. Bu ön yargının önüne geçebilmek içinse ya idare bu konuda özel olarak bilinçlendirilmeli ya da idari yollar tüketilmeden yargı organlarına başvuru yapılması yasa ile engellenmelidir.

Mükellefler idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında bilgilendirilirse; vergi uyuşmazlıkları için öncelikle idari aşamada çözüm arayacaklardır. İdari çözüm yolları ya vergi dairelerinde bilgi verecek mevzuata hâkim müşteri hizmetleri yetkilisi vasıtasıyla ya da barkovizyon gösterisiyle ya da dağılacak bir broşürle anlatılabilir. Amaç akılda kalıcı bir yol göstermek olmalıdır.

Bilirkişilik müessesesinde yeterlik şartlarının kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Teknik konuların ağırlıklı olduğu ve vergi hukukunun uzmanlık isteyen kendine özgü bir hukuk dalı olması sonucu; vergi yargısında sık başvuru olan yöntem olan bilirkişilik müessesesinde yeterlik şartlarının kanuna dayanması vergi yargısının etkinliğini ve güvenilirliğini artıracaktır.

Dava açılması ilave tarh edilen vergi ve cezaların dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemini durdurmaktadır. Bu sebepten dolayı birçok yükümlü yargı organlarına başvurmanın yürütmeyi durdurmasını; ilave tarh edilen vergi ve cezaların ödenmemesi neticesinde sağlanan faiz geliri ile ranta çevirmektedir.

Çünkü yargı organlarını lüzumsuz yere oyalamanın yükümlüden ceza alınmasını gerektirecek bir kanun maddesi bulunmamaktadır. Ayrıca ilave tarh edilen vergi ve cezaların yargı süreci sonunda ödenmesi aşamasında uygulanacak gecikme zammının da yeterince caydırıcılığı bulunmamaktadır.

Rastgele seçilen mükelleflerle yapılan sözel çalışmalar neticesinde; mükelleflerin öncelikli olarak idari çözüm yollarını seçmeye karşı eğilimli oldukları, ancak idari çözüm yollarından yeteri kadar memnun olmadıkları anlaşılmaktadır. İdari çözüm yollarının aksayan yönleri de mükellefleri, haklarını yargı organları aracılığı ile arama yönünde etkilemektedir. Etkin ve uzmanlaşmış bir vergi yargısı için idari çözüm yollarındaki aksaklıklar da giderilmelidir. Çünkü idari çözüm yolu ile yargısal çözüm yolu birbiriyle bağlantılıdır. İdari çözüm yolunda umduğunu bulamayan mükellef, son çaresi olan yargı yolunu kullanmak mecburiyetinde kalmaktadır.

İdare aleyhine verilen yargı kararları da mükelleflerin yargı yoluna yönelme sebeplerinden bir tanesi olarak sayılabilmektedir. İdarenin aleyhine verilen yargı kararlarının çokluğu; toplumda idare aleyhine bir güvensizlik yaratmaktadır. Kazanılan davalar emsal gösterilerek yeni davalar açılmaktadır. İdare her ne kadar uzlaşmacı bir tavır sergilese de, mükellef daha az maddi külfet için ya da hiç maddi külfetle karşılaşmamak için uyuşmazlığı yargı organlarına taşıyabilmektedir. Bunun için; öncelikle mükelleflere vergi bilinci aşılmalı, verginin konuluş amacı ve vergileme fonksiyonları halkımıza iyi aktarılmalı, bunun amaçla ülke genelinde çalışmalar yapılmalı, haksız rekabeti önlemek ve gelir dağılımında adaleti sağlamak içinse düzenli ve sık aralıklarla denetimler yapılmalıdır. Vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve denetimde etkinliğin sağlanması açısından vergi suç ve cezalarının yasalarla çok iyi tanımlanması, yorum gerektirmeyecek belirlilikte olması ve vergi kaçırmanın topluma karşı işlenmiş diğer suçlar gibi ele alınıp ödünsüz uygulanması gerçekleştirilmelidir. İdare, uygulanan vergi cezalarının sık çıkarılan af yasaları kapsamına alınmasını önlemek suretiyle kararlılığını da

göstermelidir. Unutulmamalıdır ki; vergi cezaları, vergi kaçırmanın maliyetidir<sup>149</sup>. Vergi kaçırmanın maliyetine katlanmayı mükelleflerin öğrenmesi gerekmektedir. Ödünsüz ve etkin uygulanan vergi cezaları mükellefleri doğru beyana yöneltmektedir. Bu sayede de eksik tarhiyatlar nedeniyle ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları azalmış olacaktır.

Uygulamada pişmanlık hükümlerinden yararlanmada en önemli aksaklık, pişmanlık hükümlerinden yararlanmak üzere başvuran yükümlülere tanınan ödeme süresinin çok kısa olmasıdır. Yükümlü haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde kendisine vergi alacağını ödemelidir. Aksi takdirde yükümlüler tarafından bildirilen vergi takibe alınırken, pişmanlık hükümleri nedeniyle uygulanmayan duruma uygun vergi ziyai cezası kesilerek ihbarname kuralına göre yükümlüye tebliğ edilmektedir. Ayrıca normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanmaktadır<sup>150</sup>. Bu durum vergiyi kendi iradesi ile bildiren ve ödeme isteğinde bulunan yükümlünün ödenecek tutarın çok artması nedeniyle uyuşmazlık haline gelmektedir. İdari çözüm yollarının etkinliğini azaltan diğer önemli etkenlerden bir tanesi de uzlaşma komisyon üyelerinin karar vermede çekimser davranmalarıdır. Uzlaşma komisyonları, takdir komisyonları gibi tarafsız olmayıp, idarenin elemanlarından kurulmuş, vergi idaresini temsil eden kuruluşlardır. Memur kişiler olan uzlaşma komisyonu üyeleri yükümlünün ödeme gücüne göre yüksek miktarlarda indirim sağlayarak tahsili mümkün bir miktar üzerinde uzlaşma yapmaktan çekinebilmektedir. Çünkü her yükümlü için aynı oranda gerçekleşmeyecek olan uzlaşma, yükümlüler arasında farklı uygulama olarak görünecektir. Uzlaşma komisyonları bir yükümlü için, yüksek orandaki vergi ve ceza indirimini kabul etmeleri halinde şüphe altında kalacakları endişesiyle yükümlünün gerçek ödeyebileceği miktarları tespit edip, bu miktarlar üzerinde uzlaşma yapmaktan kaçınmaktadır<sup>151</sup>. Bu tip ve buna benzer nedenlerle vergi

---

<sup>149</sup> Gazi SONKUR; “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdarenin Etkinliği**”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1999, s.95.

<sup>150</sup> Necdet TIRIŞKAN; “VUK’ un Pişmanlık ve İslah Hükümlerinden Faydalanılmasının Koşulları ve Çağrı Mektubunun Pişmanlık Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:37, İstanbul, 1992, s.39.

<sup>151</sup> Nizamettin AKALP; “**Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümü**”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1993, s.96.

idaresi ile yükümlüler arasında çıkan sorunların uyuşmazlık haline getirilip yargı organlarına intikal ettirilmemesi için idari aşamada çözüm yollarına işlerlik kazandırılmalı; bu başvurulardan sonuç alınamaması halinde başvuru dilekçelerinin dava dilekçesi yerine geçmesini ve bu dilekçelerin idare tarafından vergi mahkemesine intikal ettirilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır. Vergilendirme işlemlerine karşı aynı ve/veya üst makama başvurunun; bu başvuruların reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde yargı yoluna başvurulmasının şartları ve sonuçları açık ve net bir biçimde düzenlenmelidir<sup>152</sup>.

Vergi mahkemelerinde tek hakimle çözümlenen uyuşmazlıklar için kabul edilen had günün şartlarına göre çok düşük kalmıştır. Bu haddin günün koşullarına göre değişmesine özen gösterilmelidir. Özellikle Danıştay'ın kendisinden beklenen uygulamaya yön verme, içtihat yaratma fonksiyonunun giderek zayıfladığı düşünüldüğünde; tek hâkimle belirlenen sınır haddinin yükseltilmesi Danıştay'ın da iş yükü azaltacak, Danıştay'a kendisinden beklenen fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için uygun zaman yaratılmış olacaktır.

## **II. İDAREYE İNTİKAL EDEN VE YARGIYA İNTİKAL EDEN VERGİ UYUŞMAZLIĞININ TARAFLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

Uyuşmazlığın çözümünde iki ana yöntemin mevcut olduğu, bunlardan birincisinin barışçıl yollar diye tabir edilen idari çözüm yolu, ikincisinin ise yargısal çözüm yolu olduğu üzerinde durulmuştur. Aşağıdaki örneklerde ise; vergi mükelleflerinin çeşitli nedenlerle adlarına yapılan ek tarhiyattan ötürü ek vergi ve ceza ile karşı karşıya kalmaları durumunda tercih ettikleri çözüm yoluna göre karşılaştıkları maddi külfeti karşılayacağız.

---

<sup>152</sup> “Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf>, Ankara, 2001, s.63.



## A.Örnek Olay 1

Giresun Vergi Dairesi Müdürlüğüne bağlı olarak eczane işleten gelir vergisi mükellefi Raşit Kaçılmaz, Türkiye genelinde uygulanan düzenli vergi denetimi kapsamında 2008 yılı vergilendirme döneminde, vergi inceleme elemanlarınca vergi incelemesine tabi tutulmuş; mezkur dönemde yapılan inceleme sonucunda mükellef Raşit Kaçılmaz adına gelir vergisi tarhiyatı yapılmış ve buna ilişkin vergi ziyai cezası kesilmiştir.

Mükellef Raşit Kaçılmaz; 2008 hesap yılı için 45,334 TL matrah beyan etmiş, beyan ettiği bu matrah üzerinden 10,514.90 TL gelir vergisi ödemiştir. Yapılan inceleme sonucunda ise; inceleme elamanlarınca, Vergi Usul Kanunu'nun 30/4 maddesine gereğince, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunamayacak derecede noksan ve usulsüz olduğu gerekçesiyle, matrahı re'sen takdir olunmuş ve 3,000 TL matrah farkı üzerinden re'sen vergi tarhiyatı yapılması önerilmiştir.

### 1.Genel Usulsüzlük Cezası

Mükellef Raşit Kaçılmaz'ın 2008 yılı yasal defter, kayıt ve belgeleri gelir vergisi yönünden sınırlı olarak incelenmiş olup; satışlarının bir kısmını fatura ve benzeri belge düzenlemeksizin gerçekleştirdiği tespit edilerek, hasılatının bir kısmını beyan dışı bıraktığı anlaşılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesine göre; 1.dereceden usulsüzlüklerden olan *“Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına olanak vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması”*<sup>153</sup> re'sen takdiri gerektirir ki buda kanuna bağlı cetvelde yazılı olan cezanın iki kat uygulanması anlamına gelmektedir. Kısaca kanunda bahsi geçen 1.dereceden

---

<sup>153</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2004, s.257.

usulsüzlük fiilinin re' sen takdiri gerektirdiği durumlarda cetvelde yazılı olan cezanın iki katı mükellefe kesilmektedir.

Bu durumda mükellef Raşit Kaçılmaz' ın defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına olanak vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olduğu tespit edilerek vergi inceleme elemanlarınca re' sen tarhiyat yapılması gerektiği önerilerek vergi dairesince re' sen tarhiyat işlemi yapılmıştır. Fiilin re' sen takdiri gerektirmesi nedeniyle bilanço esasına göre defter tutan mükellef Raşit Kaçılmaz adına; 388 seri nolu VUK Tebliği'ne istinaden 2008 yılı için 1.dereceden genel usulsüzlük cezası olan 50 TL' nin iki katı oranında genel usulsüzlük cezası kesilecektir. Mükellefe kesilmesi gereken genel usulsüzlük cezası (50x2) **100 TL** olmaktadır.

Ancak ceza uygulamasında VUK' un 336. maddesi hükmünün de dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre *“cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı”* kesilmektedir. İzleyen bölümde açıklanacak olan vergi ziyayı cezası tutarı genel usulsüzlük cezası tutarından fazla olduğundan sadece vergi ziyayı cezasının kesilmesi, genel usulsüzlük cezasının kesilmemesi gerekmektedir.

## **2.Özel Usulsüzlük Cezası**

İnceleme elemanlarınca yapılan denetimde mükellefin 2008 yılı içerisinde, 5,993.45 TL tutarındaki satışı için ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlemediği tespit edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesine göre;*“Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; kullanılmadığının, düzenlenmediğinin, bulundurulmadığının, irsaliye ve yolcu listesinin ayrıca taşıtta bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerde aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak*

*düzenlendiğinin tespiti halinde<sup>154</sup>, her bir tespit 6,800 TL'yi, yıl içinde toplam 68,000 TL'yi geçmemek üzere, her bir belge için 149 TL özel usulsüzlük cezası” kesilmektedir.*

Mükellef Raşit Kaçılmaz'ın 5,993.45 TL tutarındaki satışı için düzenlenmediği belge adedinin sağlıklı olarak tespit edilememesinden ötürü; mükellef lehine hareketle 2008 yılı fatura düzenleme sınır haddi olan 600 TL baz alındığında (5,993.45 /600) 10 adet ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlenmediği hesaplanacaktır.

Bu durumda düzenlenmeyen ödeme kaydedici cihaz fişleri için mükellef Raşit Kaçılmaz adına (10x149) **1,490 TL** özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Mahkemeler böyle durumlarda kesilmeyen belge adedi tespit edilemiyorsa belgenin tek bir belge olarak kabul edilerek sadece 149 TL ceza kesilmesi gerektiği yönünde de kararlar verebilmektedir.

### **3.Re'sen Tarh Edilen Matrah Farkına İstinaden Ek Vergi ve Ziyai Cezası**

2008 yılında inceleme elemanlarınca re' sen tarhiyat yapılmış ve 3,000 TL matrah farkı bulunmuştur. Mükellef Raşit Kaçılmaz' in bulunan 3,000 TL matrah farkı üzerinden **1,050 TL** ilave gelir vergisi ödemesi gerekmektedir. Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir(VUK Md:341). Verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ceza uygulanmasına mani teşkil etmemektedir. Vergi ziyai cezası ise VUK'un 344/1. maddesi uyarınca “*ziyai uğratan verginin bir katı olarak*” uygulanmaktadır. Bu nedenle; re' sen tarh edilen 1,050 TL'lik ek gelir vergisi üzerinden mükellef adına; Vergi Usul

---

<sup>154</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2004, s.260.

Kanunu'nun 341. maddesine göre bir kat vergi ziyayı cezası uygulanacaktır. Buna göre; mükellef Raşit Kaçılmaz adına **1,050 TL** vergi ziyayı cezası kesilecektir.

01.01.2006 öncesi dönemlerde kesilen vergi ziyayı cezasına; kayba uğratılan verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihine cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine göre, kayba uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısı eklenmekteydi. Gecikme faizi ise; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre hesaplanmaktaydı<sup>155</sup>. Örneğimizde ise; inceleme dönemi 2008 yılı olduğu için; vergi ziyayı cezası 1 kat olarak uygulanacaktır. Bu nedenle gecikme faizinin yarısının eklenmesine gerek yoktur.

#### 4.İnceleme Sonucunda Ortaya Çıkan Mali Yaptırımlar

2008 mali yılı hesapları incelenen mükellef Raşit Kaçılmaz için ödenmesi gereken ek vergi aslı ve cezaları şu şekildedir.

**Tablo 8: İnceleme Sonucunda Ortaya Çıkan Mali Yaptırımlar**

VERGİ VE CEZANIN CİNSİ	TARHİYATIN TÜRÜ	TARHİYAT SONUCU ÖNGÖRÜLEN MALİ YAPTIRIMLAR
<b>Ek Gelir Vergisi</b>	<b>Re' sen</b>	<b>1,050 TL</b>
<b>Vergi Ziyayı Cezası</b>	...	<b>1,050 TL</b>
<b>Özel Usulsüzlük Cezası</b>	...	<b>1,490 TL</b>
<b>Genel Usulsüzlük Cezası</b>	...	<b>100 TL</b>
<b>TOPLAM</b>		<b>(3,690-100) 3,590 TL</b>

Daha öncede bahsettiğimiz üzere; Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesine göre; *“Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağır olanı”* kesilmektedir. Buna göre; 100 TL olan genel usulsüzlük ve 1,050 TL olan vergi ziyayı cezası arasından birini seçmemiz gerekirse; miktarı yüksek olan vergi ziyayı cezası mükellef adına kesilecektir.

<sup>155</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2004, s.255.

Yukarıda yer alan tablodaki özet bilgiye göre, mükellef Raşit Kaçılmaz' ın re' sen tarhiyat sonucunda karşılaşacağı mali yüklerin toplamı **3,590 TL** olacaktır. Mükellef Raşit Kaçılmaz, vergi uyumsuzluğu sonucunda uzlaşma yolunu tercih etmiştir. Ancak konunun daha iyi anlaşılması bakımından diğer çözüm yollarına da aynı örnekte değinilmeye çalışılacaktır.

### 5.Uzlaşma Yolu İle Çözüm

Vergi idaresi ile arasında ortaya çıkan vergi uyumsuzluğunu idari yollardan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ile çözümleyen mükellef Raşit Kaçılmaz tarafından aşağıdaki tabloda belirtilen tutar ödenmiştir.

**Tablo 9: Uzlaşılan Vergi Tutarları**

VERGİ VE CEZANIN CİNSİ	TARHİYATIN TÜRÜ	TARHİYAT SONUCU ÖNGÖRÜLEN MALİ YAPTIRIMLAR	KOMİSYONCA ÖNERİLEN VE MÜKELLEFÇE ÖDENEN TUTAR
<b>Ek Gelir Vergisi</b>	<b>Re' sen</b>	<b>1,050 TL</b>	<b>1,050 TL</b>
<b>Vergi Ziyası Cezası</b>	...	<b>1,050 TL</b>	0
<b>Özel Usulsüzlük Cezası</b>	...	<b>1,490 TL</b>	0
<b>Gecikme Faizi</b>		DİKKATE ALINMADI	DİKKATE ALINMADI
<b>TOPLAM</b>		<b>3,590 TL</b>	<b>1,050 TL</b>

Tablo 9'dan anlaşılacağı üzere mükellef ödemesi gereken mali yükün yaklaşık %29'unu ödemiştir. Mali yaptırımın %71'lik kısmını ödemekten kurtulmuştur.

### 6.Düzeltilme Yolu İle Çözüm

Vergi hatasından kaynaklanan bir durum söz konusu olmadığı için düzeltme kapsamına girmemektedir.

### 7.Pişmanlık ve Islah Yolu İle Çözüm

Vergi incelemesi esnasında bu yola başvurulamamaktadır. Çünkü mükellef haber verme dilekçesini; hakkında yetkili memurlar tarafından herhangi bir vergi

incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna sevk edildiği günden önce vermeli veyahut mükellefin dilekçesi bu tarihten önce kayıtlara geçirilmiş olmalıdır<sup>156</sup>. Bu nedenle mükellef Raşit Kaçırılmaz bu yolu tercih edemez.

## 8.Cezalarda İndirim Yolu İle Çözüm

Vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde, tarhiyata ve cezaya muhatap olanlar Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi uyarınca cezalarda indirim yapılmasını talep edebileceğinden<sup>157</sup> daha önce bahsedilmiştir. Cezalarda indirim yolu ile; vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilmektedir. Bu durumda; mükellef Raşit Kaçırılmaz cezalarda indirim yolunu tercih etseydi; aşağıdaki tablo da çıkan tutarı ödeyecekti.

**Tablo 10: İndirilen Vergi Tutarları**

VERGİ VE CEZANIN CİNSİ	TARHİYATIN TÜRÜ	TARHİYAT SONUCU ÖNGÖRÜLEN MALİ YAPTIRIMLAR	KOMİSYONCA ÖNERİLEN VE MÜKELLEFÇE ÖDENEN TUTAR
<b>Ek Gelir Vergisi</b>	<b>Re' sen</b>	<b>1,050</b>	<b>1,050 TL</b>
<b>Vergi Ziyai Cezası</b>	...	<b>1,050/2</b>	<b>525 TL</b>
<b>Özel Usulsüzlük Cezası</b>	...	<b>1,490/3</b>	<b>496.67 TL</b>
<b>Gecikme Faizi</b>		DİKKATE ALINMADI	DİKKATE ALINMADI
<b>TOPLAM</b>		<b>3,590 TL</b>	<b>2,071.67 TL</b>

Tablo 10'dan anlaşılacağı üzere mükellef ödemesi gereken mali yükün yaklaşık %58'ini ödemiştir. Mali yaptırımın %42'lik kısmını ödemekten kurtulmuştur.

## 9.Yargı Yolu İle Çözüm

Vergi incelemesi neticesinde tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar için mükelleflerin veya vergi sorumlularının isterlerse yargı yoluna giderek tarhiyata karşı vergi mahkemesinde dava açabileceğinden önceki bölümlerde bahsedilmişti. Buna

<sup>156</sup> Yılmaz ÖZBALCI; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 2003, s.874.

<sup>157</sup> Altar Ömer ARPACI; **"Vergi Tarhiyatına Karşı Mükelleflerin Takip Edebileceği Yollar"**, [http://www.alomaliye.com/altar\\_omer\\_vergi\\_tarhiyati.htm](http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_tarhiyati.htm), (Erişim Tarihi: 09.01.2010)

göre; mükellef Raşit Kaçırılmaz istediği takdirde vergi uyuşmazlığını yargı organları ile çözümlene yoluna da gidebilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 29. maddesine göre; ikmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye bağılı olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesine göre ise; vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah ya da matrah farkı üzerinden verginin tarh olunmasına da re' sen tarhiyat denilmektedir. Görüldüğü üzere; re' sen vergi tarhında, ikmalen vergi tarhının aksine, mükellef vergi ile ilgili ödevlerini ya hiç yerine getirememiş, ya da eksik yerine getirmiştir<sup>158</sup>. Ayrıca; re'sen tarh matrahın tamamen ya da kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde gerçekleşmektedir.

Mükellef Raşit Kaçırılmaz, nihai çözüm yolu olan yargı yoluna giderek; eczane işletmeciliği ile uğraştığını bu nedenle satışlarının % 95 gibi büyük bir kısmını devlete yaptığını, devlete yapılan satışlarda ise tahsilat sağlanabilmesi için mutlaka fatura düzenlenmesinin gerektiğini bu nedenle tutulan defterlerin vergi matrahının hesaplanmasında ihticaca salih bulunduğunu, vergi inceleme elemanının mevcut defter ve belgelerden ikmalen vergi tarhiyatı yapması gerekirken, eksik incelemeye dayalı olarak ortalama rakamlar üzerinden yapılan hesaplamalar sonucu re' sen belirlenen matrah farkı üzerinden tarhiyat yaptığını iddia ederek, vergi dairesinin hakkında tesis etmiş olduğu işlemin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle dava açabilecektir<sup>159</sup>. Büyük ihtimalle de kazanacaktır. Çünkü daha önce; tarh

---

<sup>158</sup> Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2004, s.89.

<sup>159</sup> Mehmet Hanifi BAKI; “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlendirilmesi: Örnek Olay Çalışması**”, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2008, s.105.

edilen bir vergiye ilişkin ortaya çıkan bir matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmesi mümkün olduğu halde; ikmalen tarhiyat yapılacakken, vergi inceleme elemanınca re'sen tarhiyat yapılmıştır. Mahkeme ise; vergi inceleme elemanının re' sen tarhiyat yapılabilmesi için; yasa maddesi hükmünde öngörülen koşulların gerçekleştiği kesin ve açık olarak ortaya konulmadan, eksik incelemeye dayalı olarak yapılan hesaplamalar sonucu belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmediği hususunda hüküm kurarak mükellef lehine davayı sonuçlandırmıştır<sup>160</sup>.

### **10.Örnek Olay 1'in Mükellef Açısından Sonucu**

Sonuç olarak mükellef Raşit Kaçırılmaz yargı yoluna başvursaydı; dava lehine sonuçlanmış olacaktı. Ülkemizde vergi davalarının sonuçlanma sürelerinin ortalama 6 ay olduğu düşünüldüğünde; mükelleflerin uyuşmazlığı bir an önce sonuçlandırma istekleri de idari yolu cazip kılmakta olup; mükelleflerin daha kısa sürede sonuçlanan idari yolu tercih etmeleri, psikolojik açıdan da mükellefin uyuşmazlığı bir an evvel sonuçlandırması uygun görülmektedir. Bizzat mükelleflerle yüz yüze görüşmemiz esnasında kendilerine yöneltilen “Vergi uyuşmazlığınız ile ilgili şikâyetinizi yargıya taşıyor musunuz?” sorusuna birçoğu büyük bir serzenişle “Asla, devleti karşımıza niçin alalım? İdari çözüm yollarında şansımızı deneriz.” diyerek cevap vermiştir. Bunun dışında zaten uzlaşma görüşmeleri ya da diğer idari yollar olsun, hepsinde mükellef uyuşmazlığının yargıya taşıyıp taşımamakta serbesttir. Mükellef uyuşmazlığı idari aşamada çözmek kendisine uygun olduğu için; idari yolu tercih etmektedir.

### **B.Örnek Olay 2**

İzmir Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne bağlı olarak uluslararası taşımacılık yapan mükellef Rukiye Taşımacılık Ltd Şti; satın aldığı 4x4 Jeep'e ait 2003 Şubat

---

<sup>160</sup> Mehmet Hanifi BAKİ; “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlendirilmesi: Örnek Olay Çalışması**”, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2008, s.106.



döneminde indirimi reddedilen Katma Değer Vergisinin iadesi ve bu indirimin reddi sonucu doğacak Katma Değer Vergisi için yapılacak haczin iptali istemiyle vergi mahkemesinde dava açmıştır. Rukiye Taşımacılık Ltd Şti satın aldığı 4x4 Jeep nedeniyle 2003/Şubat döneminde yapmak istediği Katma Değer Vergisi indiriminin reddedilmesinden dolayı, indirimi reddedilen Katma Değer Vergisinin iadesi istemiyle dava açmıştır. Ayrıca mükellef hakkında yapılacak haciz işleminin de iptalini istemiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde; *“Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullanıldıkları hariç olmak üzere işletmelerine ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı”* ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun "Tarifeler" başlıklı 2. maddesinde de; *“Arazi taşıtının, karayollarında yolcu veya yük taşıyabilecek evsafa olmakla beraber, bütün tekerlekleri muharrik olan veya olabilen motorlu taşıtlar olduğu”* ve 12.9.2000 tarih ve 2000/1221 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla değişik 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na bağlı 3 sayılı listede *“Daha önce binek otomobili sınıfında yer alan arazi taşıtları ve jeeplerin esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar olarak sınıflandırılarak binek otomobil kapsamından çıkarıldığı”* hükümlerine istinaden, dava dosyasına ekli belgelerden mükellef Rukiye Taşımacılık Ltd Şti' nin satın almış olduğu aracın motorlu araç tescil belgesinde "arazi taşıtı" olarak tescil edildiği, alış faturasında da "arazi taşıtı" olarak belirtildiğinin tartışmasız olduğu verileri de göz önünde tutularak, davacı mükellef Rukiye Taşımacılık Ltd Şti' ne ait araçların binek otomobili kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olamayacağı, bu haliyle de yükümlünün 3065 sayılı Kanun hükümlerinden yararlandırılması gerektiğinden, aksi görüşle katma değer vergisi indirimlerinin reddi yolunda tesis edilen işlemde hukuka ve mevzuata uyarlık görülmediği ve söz konusu Katma Değer Vergisinin iadesi gerektiği, davacı mükellef Rukiye Taşımacılık Ltd Şti tarafından yargılama sonucuna kadar yapılacak haciz işleminin iptali istemine gelince, ortada davalı idarece alınmış ve uygulanmış bir haciz işlemi olmadığından buna ilişkin istemin de reddi gerektiği gerekçesiyle kısmen kabul eden vergi mahkemesinin kararının; arazi taşıtları ve jeeplere ilişkin Katma Değer Vergisinin indirilmesinin mümkün olmadığı ileri

sürülerek bozulması istenmektedir.

(Not: Bu olayda, inceleme sonrasında düzenlenen ihbarnamenin Ocak 2005 tarihinde mükellefe tebliğ edildiği, dava karar tarihinin Şubat 2006, pişmanlık zammının aylık %2, gecikme faizi oranının aylık %2,5 olduğu ve vergi ziyai cezasının ziyai uğratılan verginin 1 katı olarak hesaplanacağı varsayılarak açıklamalarda bulunulmuştur.)

### 1.Ek Vergi ve Ziyai Cezası

Mükellef Rukiye Taşımacılık Ltd Şti tereddüte düştüğü bu olayla ilgili olarak öncelikle; ihtiraz-i kayıtlı beyanname verme yolunu seçmiş olsaydı; adına vergi tahakkuk edeceği için, beyanına karşı dava açma hakkına sahip olacağından dolayı vergi incelemesi ile karşı karşıya kalmayacaktı. Dolayısıyla vergi zamanında tahakkuk ettiğinden vergi ziyasına sebebiyet verilmemiş olacaktı ve inceleme sonucunda yargı kararı uyarınca kesinleşen (Danıştay) **17,720 TL** tutarındaki vergi ziyai cezası ile karşı karşıya kalmayacaktı. Yine tahakkuk zamanında yapıldığından ikmalen tarhiyat da söz konusu olamayacağından Şubat 2003-Şubat 2006 arası için vergi aslı üzerinden hesaplanan ( $36 \times \%2.5 \times 17,720 =$ ) **15,948 TL** tutarındaki gecikme faizi ile de karşı karşıya kalmayacaktı. Kısaca mükellefin bu işlemi vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkarıldığından ve mükellef inceleme sonucunu yargıya taşıdığından ve işlemi tesis ettiği anda yaptığı işlemin doğru olduğunu kabul ederek ihtiraz-i kayıt yoluyla beyanda bulunmadığından toplamda ( $17,720 + 15,948$ ) **33,668 TL** ilave bir yük ile karşı karşıya kalacaktır.

Mükelleflerin tereddüte düştükleri durumlarda tercih edebilecekleri yollardan birisi de; konuya ilişkin olarak mukteza talep ederek en azından işlem tesis edilmeden evvel konuya ilişkin vergi idaresinin görüşünü öğrenme imkânına kavuşmalarıdır. Bunun sonucunda vergi idaresinin görüşü mükellefin görüşü ile aynı olduğu durumlarda dolayısıyla mükellef kendi görüşüne göre işlem tesis ettikten sonra vergi incelemesi sonucunda aksi iddia edildiğinde; VUK' un 413. maddesi uyarınca ceza kesilmeyecektir. Bu durum sonrasında mükellef konuyu yargı da kaybetmiş de olsa sadece ilave olarak **15,948 TL** tutarında gecikme faizini ödemek zorunda kalacaktır. Yine bu durum sonrasında mükellef uzlaşma

istediğinde mükellef vergi tarhiyatı ile idarenin vermiş olduğu olumlu görüş sonrasında karşı karşıya kaldığından uzlaşmada vergi aslının indiriminde de pazarlık söz konusu olabilecektir.

Yine mükellef olumlu yönde aldığı muktezaya rağmen tarhiyatla karşılaştığında, konuyu yargıya taşıdığına da yargı aşamasında idareye göre avantajlı olabilmektedir.

Muktezada yapılan açıklama; mukteza talep eden mükellefin görüşünün tersini içeriyorsa; kısaca mukteza vergi inceleme elemanın görüşü ile aynı yöndeysen ve mükellef bunun aksine işlem tesis ettiyse; mükellef vergi aslı, vergi zıyaı cezası ve gecikme faizi ile (17,720+17,720+15,948) **51,388 TL** ilave bir yük ile karşılaşacaktır.

## **2.Pişmanlık ve Islah Yolu İle Çözüm**

Mükellef bu işlemi tesis ettikten sonra konuya ilişkin araştırmalarını yaptığında ve söz konusu KDV'nin indirim konusu yapılmamasına karar verdiğinde ise farz edelim ki; konuyu Şubat 2006 yılında pişmanlık yoluyla çözümlenmek istemiş olsaydı; (bu süre zarfında inceleme olmamış dolayısıyla tarhiyat olmamış ve yargı aşaması söz konusu olmadığı varsayılırsa) yargı sonucuna göre ödeyeceği vergi zıyaı cezası ve gecikme faizi ile karşılaşmayacaktı. Sadece yargı sonucunda ödeyeceği vergi aslına ilave olarak ödemenin geciktiği her ay ve kesri için (Mart 2003-Şubat 2006 arası 35 ay) (%2x35x17,720) **12,404 TL** tutarındaki pişmanlık zammını ödemek zorunda olacaktı. Toplamda ((17,720+17,720+15,948)-(17,720+12,404)) 21,264 TL avantaj sağlamış olacaktı. Bu durumda toplamda (17,720+12,404) **30,124 TL** ödemiş olacaktı. Ayrıca işlemin tesisinden sonra kısa zaman içinde pişmanlıktan yararlanılması halinde, pişmanlık zammı tutarının da düşebileceği unutulmamalıdır. Buna göre pişmanlık talebinin Şubat 2005 yılında yapıldığını varsayarsak; Mart 2003- Şubat 2005 arası 25 ay için (%2x25x17,720) **8,860 TL** pişmanlık zammı hesaplanacağından mükellef (8,860+17,720 =) **26,580 TL** ödemiş olacaktı.

### 3.Cezalarda İndirim Yolu İle Çözüm

Mükellef vergi incelemesi sonucunda karşılaştığı 17,720 TL vergi aslı ve 17,720 TL tutarındaki vergi ziyayı cezasına ilişkin olarak yasal süresi içinde VUK'un 376. maddesine göre; Şubat 2005 tarihinde cezalarda indirimden yararlanmış olsaydı; vergi ziyayı cezasının 1/3 indirilecekti ve (11,813.33) yaklaşık **11,813 TL** vergi ziyayı cezası ve Şubat 2003–Şubat 2005 arası için  $(\%2,5 \times 24 \times 17,720)$  **10,632 TL** tutarındaki gecikme faiziyle karşılaşacaktı. Toplamda  $((17,720 - 11,813) + (15,948 - 10,632))$  11,223 TL tutarında avantaj sağlamış olacaktır. Bu durumda mükellef toplam da  $(17,720 + 11,813 + 10,632)$  vergi aslı dahil **40,165 TL** ödemiş olacaktır.

### 4.Uzlaşma Yolu İle Çözüm

Mükellef vergi incelemesi sonucunda karşılaştığı vergi aslı ve cezaları Şubat 2005 yılında uzlaşmaya konu ettiğinde ise; uzlaşmalarda genelde vergi asılları tutarında indirim yapılmadığı ancak cezaların %90'ı kaldırıldığı göz önünde tutulduğunda; **17,720 TL** vergi aslı, **1,772 TL** vergi ziyayı cezası ve Şubat 2003-Şubat 2005 arası için hesaplanan **10,632 TL** gecikme faizini ödemek zorunda olacaktır. Bu işlem sonucunda mükellef Rukiye Taşımacılık Ltd Şti toplamda  $((17,720 - 1,772) + (15,948 - 10,632))$  **21,264 TL** tutarında avantaj, yargılama masraflarından ve zamandan da tasarruf sağlamış olacaktır. Bunun yanında yargı aşamasının uzun olduğu durumlarda, hesaplanacak gecikme faizinin tutarının da artacak olacağı unutulmamalıdır.

### 5.Temyiz İstemi

İstem, işletmeye kayıtlı aracın alımından doğan ve indirimi reddedilen Katma Değer Vergisinin iadesi ve dava süresinde yapılabilecek haciz işleminin iptali istemiyle açılan davayı kısmen kabul ederek, Katma Değer Vergisinin iadesine, ortada alınmış bir haciz kararı olmadığından buna ilişkin kısmın reddine

hükmeden vergi mahkemesi kararının Katma Değer Vergisi indiriminin reddine ilişkin kısmının davalı idare tarafından bozulmasına ilişkindir. Uyuşmazlık, davacı mükellef Rukiye Taşımacılık Ltd Şti' ne kayıtlı 4x4 tipli Jeep'in arazi taşıtı mı, binek otomobil mi sayılacağı hususundan yola çıkarak bu aracın alımından doğan Katma Değer Vergisinin indirilip indirilemeyeceğine ilişkindir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 3297 sayılı Kanunla değişik 30. maddesinin 1. fıkrasının b) bendinde *“Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alım vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisinin indirilemeyeceği”* hükme bağlanmıştır. 197 Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde motorlu taşıt çeşitlerinin tanımı yapılmış, 1. fıkrasının 3418 sayılı Kanunun 11. maddesiyle değişik 7. bendinde; *“Maliye Bakanlığı' nca uluslararası otomobil kataloglarındaki bilgiler de dikkate alınmak suretiyle lüks sayılan, otomobil ve arazi taşıtları lüks otomobil olarak tanımlanmış, bunların hangi derecelerde lüks otomobil sayılacağına Maliye Bakanlığı' nca tespit olunacağı”* ifade edilmiştir. 27.12.1996 tarih ve 22860 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11 seri nolu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği'nin taşıtların lüks dereceler başlıklı 1. bölümünün a) alt bölümünde ise *“motor silindir hacmi 1601 cm<sup>3</sup> ten büyük olan otomobil ve arazi araçlarının lüks otomobil sayılacağı”*, b) alt bölümünde de *“arazi taşıtlarından münhasıran yük taşımaya mahsus olanların lüks otomobil kabul edilmeyeceği”*, *“yük ve yolcu taşıyabilen iki ve daha fazla sıralı oturma yeri bulunan açık kasalı olanların ağırlık ve yaşlarına göre lüks otomobil sayılacağı”* hükme bağlanmıştır. Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, yasa koyucunun binek otomobillerin Katma Değer Vergisi indiriminden yararlanmamasını öngördüğü ve lüks otomobil vasfındaki arazi taşıtlarını da yük taşımacılığında kullanılmayan ve insan taşıyan araçlar olmaları itibarıyla binek otomobil sınıfında değerlendirdiği böylece, daha pahalı ve otomobil tarzında kullanılan arazi taşıtları ve jeeplere sahip olanlar lehine, binek otomobil sahibi olanlara nazaran haksız avantaj sağlanmasına engel olma amacı taşıdığı anlaşılmaktadır. Olayda davacı mükellef Rukiye Taşımacılık Ltd Şti' nin satın aldığı ve Katma Değer Vergisi indirimi reddedilen aracın motorlu araç tescil belgesinde arazi taşıtı olduğu belirtilmekteyse de anılan hükümler uyarınca binek

otomobil sayılacağı anlaşıldığından buna ilişkin Katma Değer Vergisi indiriminin reddinde isabetsizlik bulunmamakta olup, aksi yönde verilen kararda yasal isabet bulunmamıştır. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne oyçokluğu ile karar verilmiştir<sup>161</sup>.

## **6.Örnek Olay 2'nin Mükellef Açısından Sonucu**

Verdiğimiz örnekten yola çıkarak şunu söylemek mümkündür: Mükelleflerin vergi uygulamaları bakımından tereddüt ettikleri olaylarla ilgili olarak öncelikle; mukteza talep etmesi ve idarenin konuya ilişkin görüşünü öğrenmeleri gerekmektedir. İdarenin görüşü ile kendi görüşleri uyuşmadığında da ihtiraz-i kayıt yoluyla beyannamelerini vererek konuyu yargıya taşımaları ilk yapmaları gereken işlem olması gerektiğini göstermektedir.

Bu yol tercih edilmeden işlem yapmışlarsa konuyu zaman geçirmeden etraflıca araştırmalı, sonrasında yanlış yaptıklarına karar verilerse de pişmanlıkla idari yoldan çözmelidirler.

Bu yollar tercih edilmeden yaptıkları işlemin doğruluğuna inanıyorlarsa ve vergi incelemesi sonucunda aksi durum ortaya çıkmış ve vergi tarhiyatı ile karşı karşıya kalmışlarsa uzlaşmalarda genellikle vergi cezalarının %90'ının kaldırıldığı göz önünde tutularak uzlaşma yoluyla konuyu çözmelidirler.

Sonuç olarak; mükellefler tereddüt ettikleri konularda ihtiraz-i kayıtlı beyanname vererek yargı yoluna başvurmalı ya da inceleme sonucunda yargı yoluna başvurmadan önce konunun idari çözüm yollarından olan uzlaşma yoluna başvurmaları daha avantajlı olacaktır. Uzlaşma aşamasında da istedikleri miktarda anlaşamadıkları takdirde kısaca uzlaşma görüşmeleri sonuçlanmadığında yargı aşamasına başvurmalıdırlar.

---

<sup>161</sup> Damştay 9.Dairesinin 11.10.2006 tarih, 2005/1618 Esas No ve 2006/3798 Sayılı Kararı

## SONUÇ

Devletin kendisinden beklenen geleneksel fonksiyonlarını yerine getirmek amacıyla ekonomik birimlerden topladığı en sağlam kamu finansman aracı vergilerdir. Devlet olgusu var olduğu ve kendisinden beklenen fonksiyonları kendi eliyle devam ettirdiği müddetçe; ekonomik birimler açısından vergi ödevi bir zorunluluk ve aynı zamanda anayasal bir şarttır. Bu bakımdan mükellefler vergilendirme ile ilgili sorunlarla hayatlarının her safhasında karşılaşabilmektedir. Özellikle de son zamanlarda kayıt dışı ekonomiyi azaltmak amacıyla devlet, denetim faaliyetlerini sıklaştırmıştır. Yapılan ticaretlerde belli bir tutarın üzerindeki alışverişlerde ya da özel kurumların maaş ödemelerinde bankaları kullanma zorunluluğu bunun en güzel örneklerindedir. Aynı zamanda son yıllarda Maliye Bakanlığı'nın denetim ve inceleme elemanı alımına yönelik faaliyetleri de hız kazanmıştır. Böylelikle denetimlerin artması neticesinde; mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarında da artış görülecektir.

Vergilendirmeye ilgili düzenlemelerin eksik veya yanlış uygulanması sonucunda ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi konusu, vergi sisteminin düzenli işlemesi ve toplanmak istenen verginin zamanında ve istenilen düzeyde toplanması bakımından büyük önem taşımaktadır. Ortaya çıkan uyuşmazlıklar neticesinde mükelleflerin başvurabileceği iki çözüm yolu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; idare ile vergi borçlusu arasındaki uyuşmazlığın karşılıklı diyalog ile çözümünü öngören barışçıl çözüm yolları olarak ta kabul edilen idari çözüm yollarıdır. Diğeri de nihai çözüm yolu olarak da adlandırılabilen çekişmeli bir yol olan yargısal çözüm yoludur.

Çalışmamızda daha önce bahsedildiği üzere; Danıştay'da temyiz edilen vergi uyuşmazlıklarında temyiz başvurusunda bulunanların %80'inin vergi idaresi, %20'sinin mükellefler olduğu ve Danıştay'da temyiz edilen vergi uyuşmazlıklarının toplam sonuçları incelendiğinde ise; %77'sinin mükellefler %23'ünün vergi idaresi lehine sonuçlandığı görülmüştür. Yargı kararlarının genelde idare aleyhine sonuçlanmasında;

- Vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler karşısında tarafların bu değişikliklere yeterince ön hazırlıklı olmaması (mevzuatın sık sık değişmesi yargı kararlarında istikrar sağlanmasını önlediği gibi, idare ile mükellef arasındaki ihtilafların sayısının artmasına da neden olmaktadır.),
- Vergi mevzuatının genel itibariyle karışık olması,
- Vergi idarelerinde yasal düzenlemeler yerine genelge ve iç genelgelerle yasa hükümlerine uyumlu olmayan düzenlemelere göre işlem yapılması,
- Vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki iletişim kopukluğu nedeniyle yasaların farklı yorumlanması,
- İdarenin bir konudaki yargı kararını sadece o işlem için uygulaması benzer konulardaki işlemlerde bu kararı göz önünde bulundurmaması,
- Bazı vergi yasalarının yürürlüğe girmesinde hakkaniyet ilkesinin göz ardı edilerek uygulanması (bu işleme karşı yargıya başvurulması ile yargı sayesinde hakkaniyet ilkesine aykırı olduğu kararının verilerek idari işlemin uygulanmasına son verilmesi) vb. etkili olmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının hem ortaya çıkışının önlenmesi hem de yargıya taşınan vergi davalarının sayısının azaltılması veya vergi davalarının idare lehine sonuçlanması bakımından vergi idaresince alınması gereken bazı önlemler söz konusudur. Bunlar;

- Hangi tür uyuşmazlıkların yargı aşamasına götürülebileceği konusunda daha dikkatli olunması,
- Mevzuata açıkça aykırı nitelikte idari işlemlerin yapılmaması,
- Davaların tüm kanun yolları tükeninceye kadar sürdürülmemesi,
- Yeni yasal düzenlemelere yönelik açıklama gerektiren konularda idarenin gerekli düzenleyici işlemleri zamanında yapması,
- Vergi uyuşmazlıklarının özellikle idari aşamada çözümünde (uzlaşma müessesesindeki başarı gibi) diğer idari yolların da etkinleştirilmesine



yönelik mükelleflerin bilgilendirilmesi veya ikna edilmesine ilişkin etkin önlemler alınması ve bu konudaki gerekli düzenlemelere gidilmesi,

- Vergi idaresi personelinin hizmet içi eğitim ile güncel gelişmeleri izlemelerinin sağlanması, maaşlarda iyileştirme yapılması ve personel kalitesinin artırılmasına yönelik çalışılması vb. dir.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının çözümü için; vergi borçluları idari çözüm yollarına başvurmadan yargısal çözüm yoluna başvuramamaktadır. Ülkemizde ise; vergi uyuşmazlıklarının çözümünde; vergi borçlularının öncelikle idari çözüm yollarını kullanması zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu da vergi mahkemelerinin iş yükünü artırmakta ve gerekli konularda ihtisaslaşmasına mani olmaktadır. Türk Vergi Yargısı'nın daha etkin olabilmesi ve vergi mahkemelerinin daha işler çalışabilmesi için şu şekilde önlemlerin alınması doğru olacaktır.

- İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin görev alanları açık olarak belirlenmediğinden uygulamada sık sık tereddütlerle karşılaşılmaktadır. İlgili mahkemelerin görev alanları açık ve net belirlenmelidir.
- Farklı kanunlarda farklı dava açma süreleri belirlenmiş ve bazı dava açma süreleri yeterli hazırlık yapmaya imkan vermeyecek kadar kısa tutulmuştur. Dava açma süreleri yeterli hazırlık yapmaya elverişli olacak şekilde belirlenmelidir.
- Mücbir sebeplerin yargılama usulüne ilişkin sürelere etkisi açık olarak düzenlenmemiştir. Bu husus açıklığa kavuşturulmalıdır.
- Vergi mahkemelerinde tek hakimle çözümlenen uyuşmazlıklar için kabul edilen had günün şartlarına göre çok düşük kalmıştır. Bu had günün şartlarına göre belirlenmelidir. Böylelikle aslında itiraza konu olması gereken davalar, temyize konu olarak gereksiz yere Danıştay'ın iş yükünü artırmayacaktır.
- Heyet halinde yapılan vergi yargısı duruşmalarında, heyet üyeleri arasında meslekten hukukçu ve meslekten vergici bulunma şartı aranmalıdır.
- İdari çözüm yollarına işlerlik kazandırılmalıdır.

- Vergi yargısında bilirkişilik müessesesinden yararlanmada, konunun uzmanı olan kişiler bilirkişi olarak atanmalıdır.
- Yargı organı vergi davaları ile ilgili karar verirken; Vergi Hukukuna göre karar vermeye çaba göstermelidir.
- Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada değil de yargı yoluyla çözümü; genellikle mükellefler lehine sonuçlar doğurması, mükelleflerin idareden fazla yargıya güvenmelerine sebep olmaktadır. Uyuşmazlıkların çözümünde idarenin etkinliği artırılır ve mükellefe sağladığı yararlar hakkında mükellefler bilinçlendirilirse idareye olan güvenin artması sonucu yargı yoluna gidilmeden uyuşmazlıklar çözümlenebilmektedir. Ya da yargıya intikal eden uyuşmazlıkların idare aleyhine sonuçlanmasının sebepleri irdelenerek, bu faktörlerin ortadan kaldırılması sonucu idare aleyhine sonuçlanan davalar azalacağı için; mükellefler daha önce kazanılmış başka bir davayı emsal göstererek dava açmayacağı için; idari çözüm yollarına nazaran daha uzun ve masraflı olan yargısal çözüm yolu mükellefler tarafından tercih edilmeyecektir. Sonuç olarak idari çözüm yollarının etkinliği artırılmalı ya da yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının idare aleyhine sonuçlanmasının sebepleri ortadan kaldırılmalıdır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelerinin rolü; günümüz şartlarında idare mahkemelerindeki iş yükü, gerekli gereksiz her davanın itiraza, temyize konu olması, yargı organlarının vergi hukuku ile ilgili konularda gerekli uzmanlaşmış kadro ile çalışmayışı, uyuşmazlıklarının çözümü ile ilgili idari çözüm yolları tüketilmeden direkt yargı yoluna başvuru yapılmasının ülkemizde serbest olması vb nedenlerle yeterince etkin değildir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mahkemelerinin rolünün büyük olmasına karşın; vergi mahkemeleri kanun tarafından kendinden bekleneni verememektedir. Örneğin; Danıştay'a intikal eden temyiz dosyalarının çokluğu sebebiyle Danıştay içtihat yaratma fonksiyonunu yeterince yerine getirememektedir. Bu nedenle; etkin bir vergi yargısı için; öncelikle vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari çözüm yolları zorunlu hale getirilmeli ve idari çözüm yollarında çözümlenemeyen uyuşmazlıklar dava konusu yapılmalıdır.

## KAYNAKLAR

AKALP Nizamettin. “ **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümü**”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1993.

AKSOY Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Yayınevi, İstanbul, 1999.

AKYAVAŞ Oktay. “Vergi Usul Kanunu’na Göre Düzeltme”, **Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Bilim Raporu**, Sayı:XLIII-12/87.

ALİEFENDİOĞLU Yılmaz. “İngiliz Vergi Sistemine Genel Bakış”; **Danıştay Dergisi**, Sayı:6-7, Ankara, 1973.

ARICA M. Nadir. “Vergi Hataları ve Düzeltmesi-8”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Yıl:5, Sayı:111, 1 Eylül 1991.

ARICA M. Nadir. **Vergi Usul Kanunu**, Ankara, 1989.

ARIKAN Mehmet. “Vergi Hukuku”, **Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları**, No:1997/1, 1997.

ARIKAN Zeynep ve Hatice YURTSEVER. “Türkiye’ de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-1”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:136, 2004.

ARMAĞAN Ramazan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:156, 2009.

ARPACI Altar Ömer. “**Vergi Tarhiyatına Karşı Mükelleflerin Takip Edebileceği Yollar**”,[http://www.alomaliye.com/altar\\_omer\\_vergi\\_tarhiyati.htm](http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_tarhiyati.htm), (Erişim Tarihi: 09.01.2010)

ARPACI Altar Ömer. **Genel Tebliğ, İç Genelge, Genel Yazı ve Özelge (Mukteza)**, [http://www.alomaliye.com/2007/altar\\_omer\\_genel\\_teb.htm](http://www.alomaliye.com/2007/altar_omer_genel_teb.htm), (Erişim Tarihi: 24.11.2009)

BAKİ Mehmet Hanifi. “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlendirilmesi: Örnek Olay Çalışması**”, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2008.

BAYRAKLI H. Hüseyin ve H. Osman PEHLİVAN. **Vergi Hukuku, İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Yıldızlar Matbaacılık, İstanbul, 1998.

BİLİCİ Nurettin. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006.

BİLİCİ Nurettin. **Vergi Hukuku, Genel Kısım Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

CAN İsmail. **Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri**,[http://209.85.229.132/search?q=cache:pVFYcJ4B2bIJ:portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf+almanya+vergi+yarg%C4%B1s%C4%B1&cd=3&hl=tr&ct=clnk&gl=tr](http://209.85.229.132/search?q=cache:pVFYcJ4B2bIJ:portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf+almanya+vergi+yarg%C4%B1s%C4%B1&cd=3&hl=tr&ct=clnk&gl=tr), (Erişim Tarihi: 15.09. 2009)

CANDAN Turgut. “Uzlaşma”, **Maliye Postası Dergisi**, Yıl:13, Sayı:271, 15 Aralık 1991.

CANDAN Turgut. **İdari Yargılama Usulü Kanunu (2.Baskı)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

ÇIRAKMAN Erol. “Danıştay’ ın 130. Yılı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:66, Haziran 1998.

DEBATIN Helmut. **Analysis Of The German Tax System**, International Bureau Of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1981.

DOĞRUYOL Celal. **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2006.

EDİZDOĞAN Nihat. **Türkiye’ de Vergi Suçları ve Cezaları**, Bursa, 1983.

ENGİN İsmail, Fatih SARAÇOĞLU ve Leman DÖNMEZ; “Temyiz Yoluyla Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:87, 2000.

ENGİN İsmail. “Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının %90’ı Mükellef Lehine Sonuçlanıyor”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:59, 1997.

GÖZLER Kemal. **İdare Hukukuna Giriş**, Etkin Yayınevi, Bursa, 2003.

GÖZÜBÜYÜK Şeref ve Turgut TAN. **İdare Hukuku**, Turhan Yayınevi, Ankara, 2003.

GÜL Zeynel Murat. “Türk Vergi Yargı Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**; Sayı:117.

GÜNDAY Metin. **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2003.

HIZLI Yılmaz. **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, 1984.

İNEL Nail. **Türk Vergi Yargı Sistemi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını 1979-208, Kısmet Matbaası, Ankara, 1979.

JACKSON Paul and Patricia LEOPOLD. **Constitutional and Administrative Law**, 8.Baskı, 2001.

KARAKOÇ Yusuf. “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:212.

KARAKOÇ Yusuf. **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara, 2000.

KARAKOÇ Yusuf. **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, İzmir, 1994.

KARAKOÇ Yusuf. **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KARAKOÇ Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayınevi, İstanbul, 1995.

KARAVELİOĞLU Celal. **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 5. Baskı, Kayseri, 2001.

KARTAL Zihni. “Vergi Davalarının Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 197, 1998.

KARYAĞDI Nazmi. **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası Yayınları (ASO), Yayın No:51, Ankara, Mart 2001.

KELEŞ Yusuf. “Yine Mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:249, 2002.

KILDİŞ Yusuf. “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar Arası Boyutu Ve Çözüm Önerileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:2, 2000.

KIRBAŞ Sadık. **Vergi Hukuku**, Gazi Üniversitesi Yayın No: 131, İ.İ.B.F. Yayın No: 49, Ankara, 1988.

KIZILOT Şükrü ve Zuhâl KIZILOT. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

KIZILOT Şükrü. “Vergi Davasına Konu İşlemler-II”, **Hürses**, 19.07.1998.

KIZILOT Şükrü. “**Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi**”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara, 1985.

KIZILOT Şükrü. **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, (Cilt 3, md. 275-415), Ankara; 1991.

KIZILOT Zuhâl. “Haciz İşlemleri İdari Dava Konusu Yapılabilir Mi?”, **Hürses**, 28.10.2004.

KOCAHANOĞLU Osman Selim. **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul, 1982.

KOÇ Cevat. “Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, İstanbul, 1990.

KÖKEY Yalçın. “2686 ve 2577 Sayılı Yasalar Açısından Düzeltme Talebinin Reddi ve Dava Konusu Edilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Maliye H.U.D. Yayını, Sayı: 16, Aralık 1982.

KURT Süleyman. **Britanya İdari Yargı Yerleri (Tribunal Sistem) Ve Yargısal Denetim**, [http://www.danistay.gov.tr/3-Britanya\\_idari\\_yargi\\_yerleri.htm](http://www.danistay.gov.tr/3-Britanya_idari_yargi_yerleri.htm), (Erişim Tarihi: 24.10.2009)

KURU Baki, Ramazan ASLAN ve Ejder YILMAZ. **Medeni Yargılama Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1999.

MUTLUER M. Kamil. **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:214, Eskişehir, 1979.

MUUSS Harro. **Vergi Usul Hukukunun Ana Hatları**, Berlin, 1977.

ONAR Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İstanbul, 1966.

ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN. **Vergi Hukuku**, Turhan Yayınevi, Ankara, 2004.

ÖNEN Ergün. **Medeni Yargılama Hukuku**, Ankara, 1979.

ÖZ Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Yayınevi, Ankara, 2004.

ÖZAKTAŞ Nursel. **ABD' de Federal Gelir Vergisi, Vergi Teşkilatı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Kazai Çözüm Yolları**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını, No:16, İstanbul, 1976.

ÖZBALCI Yılmaz. **Vergi Davaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 2003.

ÖZBALCI Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003.



ÖZDEMİR Muharrem. **İhtiyat-i Haciz Müessesesi**, 31.01.2007, [http://www.alomaliye.com/2007/muharrem\\_ozdemir\\_ihtiyati\\_haciz.htm](http://www.alomaliye.com/2007/muharrem_ozdemir_ihtiyati_haciz.htm) (Erişim Tarihi: 01.12.2009)

ÖZER İlhan. “Vergi İdaresi - Vergi Politikası”, **Maliye Bülteni**, Sayı:651-652, 1968.

ÖZYER M. Ali. **Vergi Usul Kanunu**, Maliye Hesap Uzmanları Yayını, Ankara, 2001.

PARTINGTON Martin. **Introduction To The English Legal System**, ch.6, The Administrative Justice System, 2000.

PEHLİVAN Osman. **Vergi Hukuku**, Derya Yayınevi, Trabzon, 2003.

RAUSER Heinrich, Klaus Dieter RAUSER and Erika RAUSER. **Steuerlehre für Ausbildung und Praxis**, Bremen/Reutlingen, 1996.

SABAN Nihal. **Vergi Hukuku, Genel Kısım**, Der Yayınları, İstanbul, 2002.

SAYAR Fikret. “1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:73, 1987.

SEVİĞ Veysi. “**Vergi Yargısının Evrimi (Türkiye Örneği)**”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 1991.

SINCLAIR Walter. **Tax Guide 2002-2003**, London, 2002.

SONKUR Gazi. “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdarenin Etkinliği**”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1999.

ŞANVER Salih. “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, **Reşat Kaynar’a Armağan**, İstanbul, 1981.

TEKBAŞ Abdullah. “ **Zekat Müessesesi ve Osmanlı Devleti’nde Uygulanması**”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı, Osmanlı’ da Mali Yapı Dersi Seminer Çalışması, İzmir, 2002.

TEKİN Cem. “Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri-1”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 184, Ağustos 2003.

TEZEL Adnan ve Nihal SABAN. ”**Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi-Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu**”, TESEV, İstanbul, 1997.

TIRIŞKAN Necdet. “ VUK’ un Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Faydalanılmasının Koşulları ve Çağrı Mektubunun Pişmanlık Etkisi”, **Vergi Sorunlar Dergisi**, Sayı:37, 1992.

TOP Zuhul. “İdari Yargılamada Sürenin Başlangıcı”, **Hürses**, 13.05.2003.

TOSUNER Mehmet ve Zeynep ARIKAN. **Vergi Usul Hukuku**, Maliye Bölümü Masüstü Yayıncılık, İzmir, 2004.

TOSUNER Mehmet ve Zeynep ARIKAN. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Maliye Bölümü Masüstü Yayıncılık, İzmir, 2003.

UFUK M. Tahir. “ Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:12, 1998.

ÜST Hüseyin. **Özelge (Mukteza) Nedir?**, <http://www.huseyinust.com/Thread-OZELGE-MUKTEZA-NEDIR> (Erişim Tarihi:01.12.2009)

YALÇIN Hasan ve Arif BAŞER. “Türkiye’ de Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:173, 1996.

YAŞİN Mehmet. “ Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:174.

YILBAŞI Handan. “**Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Cezalarının Yargısal Boyutu**”, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1998.

YILMAZ Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.

ZORLU Selahattin. **Vergi Hukuku**, Ankara, 1981.

**Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, İstanbul, 1949.

“Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf>, Ankara, 2001.

2009 Tarih 17 Sayılı, Genelge No:1688, Konu: 4353 Sayılı Kanuna Göre Davaların Takibi, [http://209.85.229.132/search?q=cache:\\_EdiJS4CNAoJ:www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/GENELGELER/2009.17.doc+2009+maliye+bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1+davadan+vazge%C3%A7me+s%C4%B1n%C4%B1r%C4%B1&cd=8&hl=tr&ct=clnk&gl=tr](http://209.85.229.132/search?q=cache:_EdiJS4CNAoJ:www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/GENELGELER/2009.17.doc+2009+maliye+bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1+davadan+vazge%C3%A7me+s%C4%B1n%C4%B1r%C4%B1&cd=8&hl=tr&ct=clnk&gl=tr), (Erişim Tarihi:13.01.2010)

<http://ekutup.84.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf> (**Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**), (Erişim Tarihi:01.11.2009)

<http://www.hukuksokagi.com/son-haberler/bir-hakime-dusen-dosya-sayisi-948.html> (Erişim Tarihi: 11.08.2009)

<http://www.memurlar.net/haber/153133/>, (Erişim Tarihi:11.11.2009)

<http://www.memurlar.net/haber/50591/>, (Erişim Tarihi: 13.01.2010)

<http://www.vergiportali.com/KContent.aspx?id=538>,(Erişim Tarihi:01.12. 2009)

<http://www.vergiturk.com/ack/gvkmd94ack.htm>, (Erişim Tarihi: 01.12.2009)

[www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3132/oik510.pdf](http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3132/oik510.pdf), (Erişim Tarihi: 06.07. 2009)

[www.adli-sicil.gov.tr](http://www.adli-sicil.gov.tr)

[www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)

[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)