

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE VE VERGİ UYGULAMALARI YÜKSEK LİSANS PROGRAMI
2020-YL-009

TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI
AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİ

HAZIRLAYAN
Huriye ÖNCEL

TEZ DANIŞMANI
Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI

AYDIN-2020

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Maliye (Aydın İktisat) Anabilim Dalı Maliye ve Vergi Uygulamaları Yüksek Lisans Programı öğrencisi Huriye ÖNCEL tarafından hazırlanan “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi ” başlıklı tez tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

	Ünvanı, Adı ve Soyadı	Kurumu	İmzası
Başkan	Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI	Aydın ADÜ	
Üye	Prof. Dr. Ersan ÖZ	PAÜ	
Üye	Doç. Dr. Hamza KAHRİMAN	Aydın ADÜ	

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu Yüksek Lisans tezi, Enstitü Yönetim Kurulununtarih.....sayılı kararıyla onaylanmıştır.

Prof. Dr. Ahmet Can BAKKALCI

Enstitü Müdürü V.

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

.../.../2019

Huriye ÖNCEL

ÖZET

TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİ

Huriye ÖNCEL

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI

2020, XIV + 118 sayfa

Devletin kamusal gelir kaynakları denildiğinde akla ilk gelen gelir kaynağı vergilerdir. Vergiler belli bir süreç takip edilerek ve vergi kanunlarına uyularak hazineye gelir olarak girmektedir. Vergi kanunlarının uygulanmasından veya yorumlanmasından kaynaklanan bazı durumlarda idare ile mükellef arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir.

Vergi uyuşmazlığı; vergi alacaklısı (kamu idaresi) ile vergi borçlusu (kişi veya kurumlar) arasında vergisel işlemler nedeniyle yaşanan sorunları ifade etmektedir. Bunun yanında vergi mevzuatının karmaşık ve çok olması, ekonomik koşullara uyum sağlamak amacıyla vergi kanunlarının sık sık değişmesi ve gerek idare gerekse mükellefin bu değişimlere uyum sağlayamamasından kaynaklı hatalar yapması da bazı vergi uyuşmazlıklarına neden olmaktadır. Mükellef ile idare arasında çıkan uyuşmazlıkların çözümünde iki yol mevcuttur. Bu yollardan ilki idari çözüm yolları, diğeri ise yargısal çözüm yollarıdır. Mükellefler uyuşmazlığın çözümünde diledikleri yolu kullanabilirler. Yargı yoluna başvurabilmek için idari çözüm yollarının tüketilmesi zorunluluğu yoktur.

Çalışmanın konusu, vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözülmesi olmakla birlikte, uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan diğeri bir yol olan idari aşamada çözüm yollarına da kısaca değinilmiştir. Ayrıca uyuşmazlıklarda kullanılabilecek alternatif yollar, bazı yabancı ülkelerin vergi yargı sistemleri ve uyuşmazlıkların yargıda çözülmesine dair verilerin yorumlanması ve bunun sonucunda bazı çözüm önerileri sunulmuştur.

ANAHTAR KELİMELELER: Vergi, Vergi Uyuşmazlığı, Vergi Uyuşmazlıklarının Yargıda Çözümü

ABSTRACT

TAX DISPUTES RESOLUTION IN THE LITIGATION PROCESS IN TURKEY

Huriye ÖNCEL

Master's Thesis, Department Of Public Finance

Supervisor: Prof.Dr. Mustafa Ali SARILI

2020, XIV + 118 pages

Tax is one of the first thing that comes into your mind when it comes to government income. Taxes enter the treasury as income by following a certain process and following the tax laws. In some cases, disputes may arise between the administration and the taxpayer arising from the application or interpretation of tax laws.

Tax disputes; tax beneficiary (public administration) and the taxpayer (person or institutions) are the problems experienced due to tax transactions. In addition to this, some reasons for the dispute arise from the complexity of tax legislation, the frequent changes in tax laws in order to adapt to economic conditions, and the fact that both the administration and the taxpayer make mistakes due to failure to adapt to these changes. There are two ways to settle disputes between the taxpayer and the administration. The first one is administrative solutions and the other is judicial solutions. Taxpayers can use the way they want to resolve the dispute. In other words, there is no obligation to use administrative solutions in order to apply to the judiciary.

The aim of the study; although tax disputes are settled in the judicial stage, solutions are also briefly mentioned in the administrative stage, which is another way to resolve the disputes. Besides, alternative ways of disputes, tax jurisdiction systems of some foreign countries and interpretation of the data about the settlement of disputes in the judiciary and some solution proposals are explained.

KEY WORDS: Tax, Tax Disputes, Resolving The Judicial Phase Of The Tax Dispute.

ÖNSÖZ

Çalışmamın her aşamasında bana yardımcı olan bilgi ve tecrübeleri ile yol gösteren danışman hocam Prof. Dr. Mustafa Ali Sarılı' ya katkılarından dolayı teşekkür ederim. Ayrıca bu süreçte yanımda olan ve bana destek veren bilgilerini paylaşan arkadaşlarıma teşekkür ederim. Son olarak tüm öğrenim hayatım boyunca gerek maddi gerekse manevi desteklerini esirgemeyen ve yanımda olan başta annem Ganime Öncel ve babam Salim Öncel olmak üzere tüm aileme teşekkür ederim

Huriye ÖNCEL

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI.....	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
ÖNSÖZ.....	vii
TABLolar DİZİNİ.....	xiii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiv
GİRİŞ.....	1
1. BÖLÜM	3
1. UYUŞMAZLIK KAVRAMLARI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI	3
1.1. Uyuşmazlık Kavramı	3
1.2. Vergi Uyuşmazlığı	3
1.2.1. Vergi Uyuşmazlığının Tarafları.....	4
1.2.1.1. Vergi alacaklısı olan devlet	5
1.2.1.2. Vergi borçlusunu olan mükellef.....	6
1.3. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkış Zamanı	7
1.4. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkış Nedenleri.....	7
1.4.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı	8
1.4.2. Vergi İncelemeleri Sonucunda Ortaya Çıkan Eksiklikler.....	8
1.4.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması.....	9
1.4.4. Matrahın Düşük Beyanı	10
1.4.5. Verginin Ödenmemesi	10
1.4.6. Diğer Nedenler.....	10
1.5. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları.....	11
1.5.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi	11
1.5.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi.....	11

1.6. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi	12
1.6.1. Uzlaşma	12
1.6.1.1. Tarhiyat öncesi uzlaşma	14
1.6.1.2. Tarhiyat sonrası uzlaşma	16
1.6.2. Üst Makama Başvuru	18
1.6.3. Pişmanlık ve Islah	19
1.6.4. Vergi Cezalarında İndirim	20
1.6.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi	21
1.6.6. İzaha Davet	24
1.7. Vergi Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yolları	27
1.7.1. Ombudsman	29
1.7.2. Müzakere	33
1.7.3. Tahkim	34
1.7.4. Arabuluculuk	34
1.7.5. Uzlaşma- Uzlaştırma	35
1.7.6. Sulh	36
1.7.7. Bilirkişilik	36
1.7.8. Üst Makama Başvuru	37
1.7.9. Erken Tarafsız Ön Değerlendirme	37
1.7.10. Vakıaların Saptanması	38
1.7.11. Kısa Yargılama	38
1.8. Alternatif Yolların Karşılaştırılması	39
2. BÖLÜM	41
2. TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜM SÜRECİ	41
2.1. Vergi Yargısı Kavramı ve Kapsamı	41
2.2. Vergi Yargısının İşlevleri	43
2.2.1. Yargısal Denetim İşlevi	43

2.2.2. Hukuki Güvenliği Sağlama İşlevi.....	43
2.2.3. Vergi Adaletini Sağlama İşlevi.....	44
2.2.4. Uyuşmazlıkları Çözümüne Kavuşturma İşlevi.....	44
2.2.5. İçtihat Oluşturma İşlevi	45
2.3. Vergi Yargılamasında Temel Olan İlkeler.....	45
2.3.1. Re’sen Araştırma İlkesi	46
2.3.2. Yazılılık İlkesi	46
2.3.3. Delil Serbestisi İlkesi	47
2.3.4. Toplu Yargılama Usulü İlkesi	47
2.3.5. Kıyas Yasağı İlkesi	48
2.3.6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi	48
2.4. Türkiye’de Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi.....	49
2.4.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem	49
2.4.2. Cumhuriyet Dönemi	51
2.4.2.1. 1982 yılı öncesi dönem	51
2.4.2.2. 1982 yılı sonrası dönem	53
2.5. Türk Vergi Yargısında Görevli Olan Organlar.....	53
2.5.1. Vergi Mahkemeleri.....	54
2.5.2. Bölge İdare Mahkemesi.....	56
2.5.3. Danıştay	58
2.6. Türkiye’de Vergi Yargılama Süreci	61
2.6.1. Vergi Davalarının Niteliği ve Konusu.....	61
2.6.2. Vergi Davasının Tarafları	62
2.6.2.1. Davacı.....	62
2.6.2.2. Davalı	63
2.6.3. Vergi Davasını Açmaya Yetkili Olanlar.....	63
2.6.4. Vergi Davası Açma Süreleri.....	64

2.6.5. Dava Açılabilir Görevli ve Yetkili Vergi Mahkemesi.....	66
2.6.6. Vergi Dava Dilekçesinin İçeriği	66
2.6.6.1. Aynı dilekçe ile dava açılabilir durumlar	67
2.6.6.2. Dilekçenin verilmesi üzerine uygulanacak işlemler.....	68
2.6.7. Vergi Davasının Görüşülmesi.....	69
2.6.8. Tebligat ve Cevap Verme	70
2.6.9. Yürütmenin Durdurulması.....	71
2.6.10. Mahkeme Kararlarının Sonuçları	73
2.7. Türkiye’de Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Başvurulabilecek Kanun Yolları.....	74
2.7.1. 6545 Sayılı Kanun Öncesi Mevcut Durum.....	74
2.7.2. 6545 Sayılı Kanun ile Oluşan Yeni Sistem	75
2.7.3. Olağan Kanun Yolları.....	75
2.7.3.1. İstinaf yolu.....	76
2.7.3.2. Temyiz yolu.....	78
2.7.4. Temyiz ve İstinaf İşlemlerinde Yürütmenin Durdurulması.....	80
2.7.5. Olağanüstü Kanun Yolları	80
2.7.5.1. Kanun yararına temyiz	80
2.7.5.2. Yargılanmanın yenilenmesi yolu	81
2.8. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi.....	82
2.9. Vergi Yargısında Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları	85
2.9.1. Vergi Yargısında Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları	85
2.9.1.1. Federal vergi yargısı.....	86
2.9.1.2. Eyalet vergi yargısı.....	87
2.9.2. Almanya’da Vergi Yargısı.....	87
2.9.2.1. Mali mahkeme.....	88
2.9.2.2. Federal mali mahkeme	88
2.9.3. Fransa’da Vergi Yargısı.....	88

2.9.4. İngiltere’de Vergi Yargısı.....	89
3. BÖLÜM.....	91
3. TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGIDA ÇÖZÜMÜNE İLİŞKİN VERİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ, ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	91
3.1. Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkların Yargıda Çözümüne İlişkin Verilerin Değerlendirilmesi	91
3.1.1.Vergi Mahkemelerine Gelen Dosya Sayıları	92
3.1.2. Vergi Mahkemelerinde Karara Bağlanan Dosya Sayıları.....	93
3.1.3. Vergi Mahkemelerinde Davaların Ortalama Görülme Süreleri.....	93
3.1.4. Vergi Mahkemeleri Tarafından 2018 Yılında Verilen Karar Oranları	94
3.1.5. Bölge İdare Mahkemelerine Gelen Dosya Sayıları	94
3.1.6. Bölge İdare Mahkemelerinde Karara Bağlanan Dosya Sayıları	95
3.1.7. Bölge İdare Mahkemelerinde Davaların Ortalama Görülme Süreleri.....	96
3.1.8. Bölge İdare Mahkemelerine 2018 Yılında Başvuru Türüne Göre Gelen Dosya Oranları	96
3.1.9. 2018 Yılı Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı Yapılan İtirazlara İlişkin Dosya Sayıları.....	96
3.1.10. 2018 Yılı Bölge İdare Mahkemesinde İstinaf Geliş Türüne İlişkin Dosyalarda Verilen Kararlar	97
3.1.11. Danıştay ve Dairelerine Gelen 2018 Yılı Dosya Sayıları	98
3.1.12. Danıştay’da İlk Derece İnceleme ve Temyizen İnceleme Üzerine Gelen 2018 Yılı Dosya Sayıları	100
3.2. Türkiye’de Türk Vergi Yargısında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri	101
4. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	105
5. KAYNAKLAR.....	111
ÖZGEÇMİŞ	118

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1. Vergi uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolların Karşılaştırılması	40
Tablo 2.1. Vergi Mahkemeleri ve Yargı Çevreleri.....	55
Tablo 2.2. Bölge İdare Mahkemeleri ve Yargı Çevreleri	58
Tablo 2.3. Danıştay'ın Vergi Uyuşmazlıklarına Bakan Dava Dairelerinin Görevleri	61
Tablo 2.4. Günümüz Kanun Yolları	75
Tablo 2.5. Vergi Uyuşmazlıklarında Parasal Sınırlar.....	76
Tablo 2.6. Yargılamanın Yenilenmesinde Süreler	82
Tablo 3.1. İdari Yargıda Hakim Başına Düşen Dosya Sayıları.....	92
Tablo 3.2. Vergi Mahkemelerine Gelen Dosya Sayıları	92
Tablo 3.3. Vergi Mahkemelerinde Karara Bağlanan Dosya Sayıları	93
Tablo 3.4. Vergi Mahkemelerinde Davaların Ortalama Görülme Süreleri	94
Tablo 3.5. 2018 Yılında Vergi Mahkemelerinin Verdiği Karar Oranları.....	94
Tablo 3.6. Bölge İdare Mahkemelerine Gelen Dosya Sayıları.....	95
Tablo 3.7. Bölge İdare Mahkemeleri Tarafından Karara Bağlanan Dosya Sayısı	95
Tablo 3.8. Bölge İdare Mahkemelerinde Davaların Ortalama Görülme Süreleri	96
Tablo 3.9. 2018 Yılında Bölge İdare Mahkemesine Başvuru Türüne Göre Gelen Dosya Oranları.....	96
Tablo 3.10. 2018 Yılında Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı Yapılan İtiraz Dosya Sayıları.....	97
Tablo 3.11. İstinafta Verilen Karar Türüne Göre 2018 Yılı Dosya Sayıları	97
Tablo 3.12. Danıştay ve Dairelerine Gelen 2018 Yılı Dosya Sayıları	99
Tablo 3.13. Danıştay'da İlk Derece ve Temyizen İnceleme Üzerine Gelen 2018 Yılı Dosya Sayıları.....	100

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
DDDK	: Danıştay Dava Daireleri Kurulu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas No
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HSK	: Hakimler Savcılar Kurulu
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
K.	: Karar No
KDKK	: Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	: Madde
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
TÖUY	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TSUY	: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği
vb.	: Ve Benzeri
vd.	: Ve Diğerleri
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Uyuşmazlık ya da ihtilaf kavramı; anlaşamama durumunu ifade eden bir kavram olup, tarafların bir konu, fikir veya düşünce üzerinde ortak bir noktada anlaşamama durumunu ifade etmektedir. Vergi uyuşmazlığı kavramı ise; mükellef ile idare arasında vergisel işlemler neticesinde ortaya çıkan anlaşmazlıklardır. Ortaya çıkan bu uyuşmazlıklar mükellef kaynaklı olabileceği gibi idare kaynaklı da olabilir. Vergisel bir uyuşmazlık ortaya çıktığında bu durumu çözüme amacına yönelik iki yol bulunmaktadır. Bu yollar; idari çözüm ya da diğer bir adıyla barışçıl çözüm yolları ile yargısal çözüm yollarıdır. Mükellefler hangi çözüm yolunu seçeceklerini kendileri karar verirler. Burada yargısal çözüm yoluna gidebilmek için idari çözüm yollarının tüketilmiş olması gibi bir zorunluluk yoktur. Mükellef dilerse önce barışçıl yollara gidebilir veya ilk olarak yargı yolunu da seçebilir, hangi yolun seçileceği mükellefin kendi hür iradesine kalmıştır.

Mükellef ve idarenin yargı yoluna gitmeden kendi aralarında anlaşarak uyuşmazlığı sonuca bağlamaları durumunda başvurulacak yol, idari çözüm yoludur. Ancak her zaman barışçıl yollar ile çözüme kavuşmak mümkün değildir. Bu nedenle eğer idari aşamada çözüme kavuşmayan bir uyuşmazlık varsa ikinci yol olan yargısal çözüm yoluna başvurmak mümkündür. Yargısal aşamada çözümde ise; görevli olan tarafsız ve bağımsız yargı organları aracılığı ile uyuşmazlık konusu sonuca bağlanmaktadır.

Vergisel uyuşmazlıkların çözümünde görevli yargı ise vergi yargısıdır. Vergi yargısının temel amacı vergisel uyuşmazlıkların çözümünü sağlamaktır. Vergi yargısının konusunu ise kamusal gelir kapsamında vergi ve cezaları oluşturmaktadır. Vergi yargısının gelişimine bakılacak olursa Cumhuriyet öncesi ve sonrası şeklinde ayırım yapmak mümkündür. Cumhuriyet öncesi dönemde vergi yargısı alanında düzenlemeler yapılmaya çalışılsa da pek başarılı olunamamıştır. Cumhuriyet sonrası özellikle 1982 yılı sonrası dönemde vergi yargısına ilişkin önemli düzenlemeler yapılmış ve başarılı da olunmuştur. Öncelikle vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri kurularak üçlü bir vergi sisteminden iki dereceli vergi yargı sistemine geçilmiştir. Böylece vergi mahkemeleri genel yetkili ilk derece mahkemelerini oluştururken, bölge idare mahkemesi ile Danıştay, ikinci derece mahkemesi durumundadır. Ancak 2014 yılında yapılan yeni bir düzenleme ile istinaf kanun yolu getirilerek, bu görev bölge idare mahkemesine verilmiştir. Böylece istinaf yolu ile bölge idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri ile Danıştay arasına yerleşmiş, vergi mahkemelerinin kararlarını denetleme ve Danıştay'ın iş yükünü hafifletme fonksiyonlarını

üstlenmiştir. Bu düzenleme ile üç mercii iki dereceli olan vergi yargısı üç mercii ve üç dereceli hale getirilmiştir.

Vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı belli bir miktarı aşan konularda bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda, istinaf sonucunda bölge idare mahkemesinin verdiği kararlara karşı da belli bir miktarı aşan konuları için Danıştay'a temyiz yoluna gidilir. Burada önemli olan belirlenen parasal sınırları aşmayan davalarda gerek vergi mahkemesinin gerekse bölge idare mahkemesinin verdiği kararların kesin olacağıdır.

Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi adlı bu tez çalışmasında; vergi uyuşmazlıklarında başvuru idari çözüm yolları, yargısal süreçte çözüm yolları ve bu süreçte yer alan yargı organları, vergi yargısının geçmişten günümüze değişimi, uyuşmazlıklarda kullanılabilir alternatif yollar ve bazı yabancı ülkelerde yer alan vergi yargı sistemleri ve Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının yargıda çözümlenmesine dair sayısal veriler ışığında değerlendirmeler, uyuşmazlıklarda ortaya çıkan sorunlar ve bazı çözüm önerileri yer almıştır.

Bu çalışmanın amacı; uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümlenmesi ve süreçte uyulması gereken usul ve şekil şartlarının ve görevli yargı organlarının yetkili oldukları dava konularını detaylı şekilde anlatmaktır. Tez üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde uyuşmazlık, vergi uyuşmazlığı, uyuşmazlıklara neden olan unsurlar ve uyuşmazlıklarda başvuru barışçıl çözüm yollarından bir de uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan alternatif yollardan bahsedilmiştir. İkinci bölümde tezin ana konusu olan uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümlenmesi ele alınmıştır. Burada vergi yargısı kavramı, vergi yargısının tarihsel geçmişi, vergi yargısının ilkeleri ve işlevleri, görevli yargı organları ve olağan ile olağanüstü kanun yollarından ve bazı yabancı ülkelerin vergi yargısından bahsedilmiştir. Tezin son bölümünde ise vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesine ilişkin mahkemelerin ve Danıştay'ın iş yüklerine ve dava sayılarına ilişkin verilerin tablolar yardımıyla yorumlanması, uyuşmazlıklarda ortaya çıkan sorunlar ve bu sorunlara ilişkin bazı çözü önerileri yer almıştır. Tablolarda yer alan veriler ışığında yorumlar yapılmıştır. Sonuç bölümünde ise konuyla ilgili genel bir değerlendirme yapılmıştır.

1. BÖLÜM

1. UYUŞMAZLIK KAVRAMLARI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI

1.1. Uyuşmazlık Kavramı

Uyuşmazlık ya da ihtilaf kavramının günlük dildeki kullanımı ile hukuk dilindeki kullanımı aynıdır. Uyuşmazlık; anlaşamama, anlaşmazlık durumunu ifade eder. Uyuşmazlık durumunda ortada bir konu, fikir veya düşünce üzerine karşı görüşlere sahip ve ortak noktayı bulamayan iki taraf vardır. Tarafların yaşamış oldukları bu duruma günlük dilde uyuşmazlık denilmektedir. Uyuşmazlık kavramı, hukuk dilinde de aynı anlamda kullanılmakta; kişiler ve merciler arasında çeşitli konularda yaşanan çatışmaları anlatmaktadır (Kutlar, 2005: 4). Kısaca uyuşmazlık; karşılıklı iki tarafın bir konu üzerinde aynı fikirde olmamaları ve ortak bir nokta bulamamaları sonucunda yaşadıkları fikir ayrılıklarıdır (Sarılı, 2018: 263).

1.2. Vergi Uyuşmazlığı

Devlet, kamusal hizmetleri sunabilmek için kamu gelirine ihtiyaç duymaktadır. Bu gelir kaynaklarının içindeki en büyük pay da vergilere aittir. Vergi, devletin kişi veya kurumlardan kamusal hizmetlerin finansmanı için karşılıksız ve cebri olarak topladığı parasal yükümlülüktür. Devlet, hazineye gelir sağlama amacıyla mükelleflerden vergileri tam ve zamanında tahsil etmek isterken, vergi borçlusu olan mükellef ise daha az vergi ödemeyi ya da hiç vergi ödememeyi ister. İşte bu durumda vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında bir çatışma, uyuşmazlık durumu ortaya çıkar (Aksoy, 1996: 91) .

Vergi uyuşmazlığı; vergi alacaklısı durumundaki devlet ile vergi borçlusu durumundaki mükellef arasında vergi kanunlarının yanlış yorumlanması, hata, yanlış ve buna benzer işlemler neticesinde ortaya çıkan anlaşmazlıklardır. (Tosuner & Arıkan, 2014: 2). Vergilendirme işlemlerine yönelik yapılan bu hatalar mükellef tarafından yapılabileceği gibi vergi idaresi tarafından da yapılabilir. Bu vergi hatalarının yaşanması neticesinde konu yargıya taşınıp, oluşan hatalar ihtilaflara sebep olabilmektedir (İşbilir, 2008: 21). Vergi uyuşmazlığı; vergisel işlemler nedeniyle ortaya çıkan, vergi alacaklısı olan idari birimlerle vergi borçlusu olan mükellef veya vergi sorumluları arasında çıkan anlaşmazlıklardır (Bayraklı, 1998: 4) .

Vergi mükellefi ile vergi alacaklısı olan vergi idaresi arasında oluşan bu vergisel uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına vergi kanunlarının sayılarının çok olması ve buna bağlı olarak bu kanunların ekonomik olaylara uyarlanması gerekçesiyle sık sık değiştirilmesi, hem vergi idaresinin hem de vergi mükelleflerinin hata yapmasına ve bunun sonucunda ortaya bir uyuşmazlığın çıkmasına sebep olabilmektedir (Bilici, 2010: 125). Vergi uyuşmazlıklarına konu olabilecek diğer bir unsur olarak; kanunların anayasaya; yönetmelik ve tebliğ gibi düzenleyici işlemlerin kanuna aykırı olabilmesi durumu da sayılabilir (Karakoç, 1995: 5).

Vergi uyuşmazlığı, vergilendirme sürecinde yer alan verginin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil işlemleri ile vergi cezalarına ilişkin işlemler nedeniyle vergi mükellefleri ve idare arasında oluşan anlaşmazlığı ifade etmektedir (Kızılot, 1999: 35). Bu işlemlere ilişkin örnekler verilecek olursa; yetkili inceleme elemanlarının çalışmaları sonucunda vergide ortaya çıkan matrah farkları, verginin miktarıyla ilgili hatalar, tahsil aşamasında yaşanabilecek, tebliğ edilen ödeme emrinden sonra mükellefin borcunun olmadığını, ödediğini veya zamanaşımına uğradığına yönelik iddiaları vergi uyuşmazlıklarına neden olabilmektedir (Bilici, 2010: 125-126).

Uyuşmazlık durumunda olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarında da iki taraf mevcuttur. Taraflardan birini devlet ya da devletin vergilendirme yetkisi tanıdığı kamu kuruluşları oluştururken diğer tarafını vergi mükellefleri oluşturmaktadır. Bu iki taraf arasında ortaya çıkan fikir ayrılıkları ve anlaşamama durumunda vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır (Şimşek, 2010: 3). Yukarıda ifade edilen tanımlar çerçevesinde uyuşmazlıkların taraflarını oluşturan idare ve mükellefler arasında yaşanan vergisel uyuşmazlıkların çözümlenmesi adına başvurabilecekleri iki yol bulunmaktadır. Bu yollara, medeni haklarını kullanmaya yetkili olan mükellefler ile reşit olmayan küçükler, ayırt etme gücü olmayanlar ve kanuni temsilcileri veya temsilcilerin vekâlet verdiği avukatlar aracılığıyla kısıtlılar başvurabilirler (Armağan, 2009: 202).

Uyuşmazlıkların çözümü için başvurulabilecek ilk yol barışçıl çözüm yolları olarak da adlandırılan idari aşamada çözümdür. Bu yol sayesinde uyuşmazlıklar yargı aşamasına gitmeden taraflar arasında anlaşarak çözüme kavuşturulmaktadır. Başvurulması zorunlu olmayan barışçıl yollardan bir sonuç alınmadığı takdirde ikinci yol olarak uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümlenmesi yoluna başvurulabilecektir (Şenyüz vd. 2016: 257-258).

1.2.1. Vergi Uyuşmazlığının Tarafları

Vergisel işlemlere bağlı olarak ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarında genellikle iki taraf mevcuttur. Bunlardan ilkinin devlet ya da devletin yetkili kıldığı kurumlar (vergi alacaklısı) oluştururken, ikinci taraf ise mükellef (vergi borçlusu) oluşturmaktadır. Aşağıda vergi uyuşmazlığının tarafları kısaca açıklanmıştır.

1.2.1.1. Vergi alacaklısı olan devlet

1982 Anayasasının 73'üncü maddesinde de belirtildiği gibi vergiler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Devlet anayasadan almış olduğu yetki çerçevesinde mükelleflerden ödeme güçleri doğrultusunda vergi toplar. Bu doğrultuda verginin tahsil işlemlerini yine kanunların gösterdiği yetkili vergi daireleri ve memurları gerçekleştirir (Eren, 2006: 5). Genel olarak davalarda tarafların yani davalı ve davacının gösterilmesi gerekir, hatta tarafların gösterilmesi şarttır (İYUK, Md. 3). Eğer uyuşmazlık davasında yer alan taraflar gösterilmezse veya yanlış gösterilmesi durumunda mahkeme kendiliğinden harekete geçerek davanın tarafı olan davalıyı belirleyebilmektedir (İYUK, Md. 15/ 1-c).

Vergi kanunlarının karmaşık olması, ekonomik olaylara göre sık sık değiştirilmesi gerek mükellef gerekse devlet tarafından bir takım hataların yapılmasına sebebiyet verebilmektedir. Bu hatalara karşı mükellefin itirazı üzerine ortaya bir uyuşmazlık çıkacaktır. Ayrıca uyuşmazlık sadece mükellef tarafından değil, vergi alacaklısı devlet tarafından da ortaya çıkarılabilmektedir. Vergi mevzuatının yanlış yorumlanması, uygulanması ve bunlar sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıklar vergi idaresinden kaynaklı uyuşmazlıklara örnek verilebilir (Armağan, 2009: 216). İşte bu uyuşmazlıkta devlet vergi alacaklısı konumunda yer alır ve uyuşmazlığın taraflarından birisi olur. Vergi alacaklısı durumundaki devletin; uyuşmazlıkların çözümündeki tavrı daha çok hazineci bir yaklaşımdır. Uyuşmazlık konusu verginin en kısa ve en etkili şekilde hazineye intikali amaçlanmaktadır.

“Ülkemizde genel olarak vergi alacaklısı konumunda olan; devlet veya Türkiye Büyük Millet Meclisi, özelde ise Hazine ve Maliye Bakanlığı veya bu bakanlığa bağlı vergi daireleridir” (Bozdoğan, 2018: 4). Uyuşmazlığın taraflarından biri olan vergi alacaklısı denildiğinde genel olarak merkezi veya yerel idareler, bakanlıklar veya bakanlığa bağlı alt birimler akla gelmektedir. Örneğin; vergi türlerinden biri olan emlak vergisi toplama yetkisi belediyelere aittir. Bu nedenle emlak vergisindeki işlemler neticesinde bir uyuşmazlık ortaya

çıkması durumunda davanın davalı tarafı olarak emlak vergisi toplamaya yetkili belediyelere karşı dava açılacaktır.

1.2.1.2. Vergi borçlusunu olan mükellef

Uyuşmazlığın ikinci tarafını oluşturan mükellef; vergisel işlemler neticesinde üzerine vergi borcu düşen kişidir. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8'inci maddesinde de ifade edildiği gibi “ *mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir*”. Uyuşmazlık durumunda mükellef kendi çıkarları doğrultusunda daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek isteyebilir. Bunun neticesinde verginin tahsil aşamasında vergiyi daha önce ödemediğini ya da zamanaşımına uğradığı gerekçelerini ileri sürerek uyuşmazlık konusunu oluşturabilir. Farklı vergiler durumunda mükellefin kim olduğu çeşitli kanunlarda ifade edilmiştir:

- Gelir vergisi açısından gerçek kişiler (GVK Md. 3),
- Kurumlar vergisi açısından kanunda belirtilen kooperatifler, sermaye şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları (KVK Md. 1),
- Damga vergisi açısından değerli kâğıtları imzalayanlar (DVK Md. 3),
- Motorlu taşıtlar açısından sicilde adına kayıtlı aracı bulunan gerçek ve tüzel kişiler (MTVK Md. 3),
- Katma değer vergisi açısından mal teslimi, hizmet ifasında bulunan ve ithalat yapan kişilerdir (KDVK Md. 8),
- Emlak vergisi açısından bina ve arsa sahipleri ya da varsa intifa hakkı sahibi (EVK Md.3),
- Veraset ve intikal vergisi açısından veraset yoluyla veya karşılıksız kazanımlar sonucunda mal iktisap edenler(VİVK Md. 5).

Diğer taraftan EVK hükümlerinde ifade edildiği gibi bina metrekare başına takdir komisyonlarınca kararlaştırılan inşaat maliyetlerine karşı, Türkiye Ticaret, Deniz Ticaret Odaları ve Türkiye Borsalar Birliği'nin vergi uyuşmazlıklarına karşı dava açabilmektedirler (VUK, Mükerrer Md. 49/a). Bu durumda emlak vergisine dair işlemleri gerçekleştiren takdir komisyonu ise davalı sıfatını alır (Şenyüz vd. 2016: 275).

Davacı taraf olarak başvurabilecekler gerçek veya tüzel kişiler olarak ifade edilmiş olup, gerçek kişiler gerek kendileri gerekse avukat olması şartı ile vekilleri aracılığı ile de

davayı açabilirler. Bunun dışında küçük ve kısıtlılar aynı zamanda tüzel kişiler de uyuşmazlıklarda davacı sıfatı ile kanuni temsilcileri veya avukat vekilleri aracılığı ile dava açabilirler (Şenyüz vd. 2016: 275).

1.3. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkış Zamanı

Vergilendirme süreci vergiyi doğuran olayla başlar, ardından verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili aşamaları şeklinde devam eder. İşte vergi uyuşmazlıkları; vergilendirme süreçlerinde yaşanan hatalar, ceza kesmede yaşanan hatalar neticesinde ortaya çıkar (Eren, 2006: 12). Vergi uyuşmazlığının ortaya çıkması için ortada bir verginin olması şart değildir, vergilendirme sürecinde matrah tespitinin gerçekleştirilmesinden itibaren vergi uyuşmazlığı doğabilir. Tarafların itiraz edebilecekleri bir durum doğduğunda, bu aşamada vergi uyuşmazlığından da söz edilebilir (Bozdoğan, 2018: 5).

Vergi kanunlarında da bahsedilen bazı denetim yolları vardır. Yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama olarak sayılabilecek bu denetimler sırasında mükellef ve idare arasında uygulamada yer alan usul ve ilkelerin uygulanışı bakımından uyuşmazlık doğabilecektir. Ancak mükelleflerin bu konuları dava edebilmeleri için, idarenin mükellefler adına vergi tarh etmesi veya ceza kesmesi ve bu işlemleri tebliğde bulunması gerekir (Küçükkaya, 2008: 12).

Genel olarak değerlendirilecek olursa vergi uyuşmazlıkları, vergilendirme süreçlerini ifade eden verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamasında ortaya çıkmaktadır. Vergi matrahındaki hatalar tarh aşamasındaki uyuşmazlıklara örnek olurken, mükellefin borcu olmadığını, ödediğini veya zamanaşımına uğradığını ileri sürmesi tahsil aşamasında yaşanan vergi uyuşmazlıklarına örnek verilebilir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014: 4).

1.4. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkış Nedenleri

Vergi uyuşmazlığını ortaya çıkaran sebepler olarak; vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergi incelemelerinde ortaya çıkan eksiklikler, hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması, matrahın düşük beyan edilmesi, verginin ödenmemesi ve diğer nedenler şeklinde altı başlık altında toplanabilir. Aşağıda vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış nedenleri anlatılmıştır.

1.4.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

İdari işlem; hukuk sistemi tarafından kendisine tanınmış kamu gücünü kullanarak, tek taraflı irade açıklamasıyla kamu hizmetlerini yürütmek maksadı ile bir idari makam tarafından kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerdir (Candan, 2010:528). 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun (İYUK) 2'nci maddesinde ifade edildiği gibi idari işlemler; yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygun olmaları gerekmektedir. Bu sebeplerden dolayı menfaati ihlal edilenler iptal davası açabilirler. Vergilendirme işlemi de bir idari işlem olduğundan yukarıda sayılan beş unsurunun hepsinde veya birkaçında hukuka aykırılık teşkil edecek durumlar ortaya çıktığında uyumsuzluk ortaya çıkacaktır (Baki, 2008: 7).

Yetki bakımından hukuka aykırılıkta; vergi kanunlarının çizdiği sınırların dışında vergi idaresinin işlem yapması durumunda ortaya çıkan aykırılıktır (Kırbaş, 2006: 24). Bir idari işlemin hukuk düzeninde meydana getirdiği değişikliğe ise konu denilmektedir (Günday, 2011: 157). Verginin neyin üzerinden alınacağı kanunlarda açıkça belirtilmiştir, bu nedenle eğer vergi belirtilen unsurun dışında başka bir unsur üzerinden alınması durumunda konu bakımından hukuka aykırılık oluşacaktır. İdari işlemlerin kanunlarda gösterilen şekil şartlarına uyulmadan gerçekleştirilmesi, özellikle vergilendirme işleminin esasının etkileyen şekil şartlarına uyulmaması durumunda şekil yönünden hukuka aykırılık ortaya çıkacaktır (Bozdoğan, 2018: 8). İdari işlemin yapılabilmesi için sadece yetkinin olması yeterli olmamakla birlikte, idareyi işlemi yapmaya iten bir sebebin olması gerekir (Arslaner, 2017: 14). Eğer tesis edilen işlem gerçek sebebe dayanmıyorsa ve kanuna uygun değilse ortaya sebep yönünden hukuka aykırılık çıkacaktır (Armağan, 2007: 153). İdarelerin yapmış oldukları işlemlerde kamu yararı amacı bulunmaktadır. Bu nedenle vergilendirme işlemleri kamu yararı dışında herhangi bir amaçla yapıldığında amaç unsurunda hukuka aykırılık yani yetki saptırması ortaya çıkacaktır (Özcan, 2015: 15).

1.4.2. Vergi İncelemeleri Sonucunda Ortaya Çıkan Eksiklikler

Genel itibariyle Türk vergi sisteminde beyan esası geçerlidir. Beyan esasında mükellefler bizzat kendileri bir vergilendirme dönemi içinde elde etmiş oldukları kazançları beyan ederler. İdare mükelleflerin beyanı üzerine hesaplamalarda bulunarak bu doğrultuda vergi tahsilini gerçekleştirir (İşbilir, 2008: 24) .

VUK'un 134'üncü maddesinde de belirtildiği gibi; *“vergi incelemesinde maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”*. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere idare mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu tespit etmek için vergi incelemesinde bulunur. Bu incelemeyi VUK'un 135'inci maddesinde sayıldığı gibi, *“vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri yapmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahiptir”*.

Vergi incelemeye yetkili olanlar; işlemlerin doğruluğunu araştırmak için , beyan esaslı vergilerde mükellefin defterlerini, belgelerini, sadece bunlarla sınırlı kalmaksızın matrah tespiti için ekonomik gerekçeleri de dikkate alarak her türlü delille tespit edebilmektedirler (Atatay, 2014: 23) . Vergi incelemesi; toplanan deliller ışığında gerçekleştirilip, inceleme sonunda beyan edilen matrahın gerçeği yansıtmadığı ortaya çıkarsa, vergi idaresi inceleme raporuna dayanarak oluşan matrah farkı üzerinden yeniden bir tarhiyat yapar. Eğer mükellef bu rapora karşı matrah farkının gerçeğe uygun olmadığını ileri sürer, itiraz ederse ortaya bir vergi uyuşmazlığı çıkmış olacaktır (Kızılot ve Kızılot, 2012: 56).

Vergi incelemesi; beyan esasının genel kabul görüldüğü ülkemizde, beyan üzerine elde edilen matrahların doğruluğunu araştırması, araştırma sonucunda varsa ödenmeyen vergileri tahsil etmesi, vergi adaletini sağlaması, verginin tabana yayılmasını sağlaması, vergi tahsilatını artırması, kayıtdışılığı azaltmaya yardımcı olması, eksik veya yanlış beyanda bulunanları cezalandırarak caydırıcılığı sağlaması gibi çeşitli sebeplerle kullanılan yaygın bir yöntemdir (Baki, 2008: 88).

1.4.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

Mükellef ile vergi idaresi arasında vergilerin hatalı hesaplanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar ortaya çıkabilir. Vergi dairesi matraha yanlış oran veya tarife uygulayarak verginin eksik veya fazla hesaplanmasına sebebiyet verebilir (İşbilir, 2008: 25). VUK'un 116'ncı maddesinde, vergi hatası *“vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere eksik veya fazla vergi alınması ya da istenmesi”* şeklinde tanımlanmıştır. Vergisel işlemlerde yapılmış olan hatalar, vergi kayıplarının olmasına yol açacaktır.

Vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki alt başlığa ayrılmaktadır. Hesap hatalarına örnek olarak; matraha ilişkin hesap hataları, verginin

miktarına ilişkin hatalar ve mükerrer vergilendirme yani aynı vergilendirme döneminde aynı mükelleften aynı vergi matrahı üzerinden birden fazla vergi alınması durumları sayılabilir. Vergilendirme hataları ise; mükellefin şahsında hata; yani asıl borçlu yerine bir başka kişiden vergi alınması durumunu ifade ederken, mükellefiyette hata; aslında vergiye tabi olmayan birinden vergi alınması durumunu, konuda hata; verginin konusu olmayan bir şeyin üzerinden vergi alınması, dönemde hata ise; vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi sebebi ile yanlış dönemde vergi ödenmesi durumları örnek olarak gösterilebilir (Şenyüz vd. 2016: 265-266).

1.4.4. Matrahın Düşük Beyanı

İdare bazı durumlarda mükellefin beyan ettiği matrahın aslında gerçek matrah miktarını göstermediğini ileri sürerek birtakım incelemelerde bulunabilecektir. Bu incelemeler sonucunda ortaya çıkan matrah farkı üzerinden ilave bir tarhiyat yapacaktır. Mükellef ise bu duruma matrah farkının olmadığını ya da idarenin belirlediği matrahın çok yüksek olduğunu iddia ederek itiraz edebilir. Bu noktada yapılan hatalı işlemler sonucunda mükellef ile idare arasında uyuşmazlık doğabilecektir (İşbilir, 2008: 26).

1.4.5. Verginin Ödenmemesi

Tahakkuk etmiş olan bir verginin vergi dairesine ödenmemesi durumu uyuşmazlığa neden olan bir unsurdur. Vergi idaresi, mükelleften vergiyi tahsil edebilmek adına bazen zorlayıcı yollara başvurabilmektedir (Özcan, 2015: 18). Mükellef veya vergi sorumlusu böyle bir borcun aslında var olmadığını, kendisine herhangi bir tebligatın gelmediğini, borç miktarının gerçek değerinin çok üstünde olduğunu ileri sürmesi ile uyuşmazlık başlamış olacaktır (Kızılot ve Kızılot, 2012: 61).

1.4.6. Diğer Nedenler

Yukarıda sayılan nedenler vergi uyuşmazlığına sebebiyet veren birkaç unsur olup bunlarla sınırlı değildir. Bu sebeplerin dışında, vergi ve cezaların tebliğinden, cezaların tahsilinden, mükellefin vergiyi ödeme konusunda göstermiş olduğu duyarsızlığı, tebligatların kanuna uygun olarak yapılmaması gibi durumlarda da vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir (Atatay, 2014: 27).

1.5. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Mükellef ile idare arasında vergilendirme işlemleriyle alakalı uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların çözümünde başvurulabilecek iki yol bulunmaktadır. Bunlardan ilki; dava aşamasına gitmeden idare ile mükellefin kendi aralarında söz konusu uyuşmazlık konusunu sonuca kavuşturmalarını ifade eden idari aşamada (barışçıl) çözüm yollarıdır. İkinci yol ise; mükellefin barışçıl çözüm yollarından sonuca varamaması durumunda başvurabileceği uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümlenmesi yoludur. Yargı yoluna başvurabilmek için barışçıl çözüm yollarına başvurmak zorunlu değildir. Aşağıda bu çözüm yolları açıklanmıştır.

1.5.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi

Barışçıl yollar şeklinde de ifade edilen uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesinde; idare ve mükellef yargı yoluna gitmeden uzlaşarak aralarındaki sorunu çözmeye çalışırlar. Ama mükellefin bu yollara başvurma gibi bir zorunluluğu yoktur. Mükellef dilerse kendisi bu yollardan yararlanabilir. Barışçıl yolları denedikten sonra çözüme kavuşmama durumunda da mükellefler yargı yolunu deneyerek çözüm arayabileceklerdir (Atatay, 2014: 29).

Uyuşmazlığın idari aşamada çözümü; yargı yolundaki takip masraflarından ve zahmetinden kurtarıken, bunun yanında idarenin vergi alacağını güvence altına alır ve mükelleflerin uzlaşma başta olmak üzere idari aşamadaki diğer yolları kullanarak vergi aslı ve cezasını daha az miktarda ödemesine imkân sağlar. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları olarak; vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma, üst makama başvuru ve izaha davet sayılabilir (İşbilir, 2008: 29-30).

1.5.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözülmesi

İdare ile mükellef arasında barışçıl yollarla bir uzlaşma sağlanamadığı takdirde uyuşmazlıkların çözümünde başvurulabilecek ikinci yol yargı aşamasında çözümlenmesidir. Uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümünde davacı ve davalı sıfatıyla yer alan taraflar arasındaki bir çekişme yargı mercinin kararıyla kesin olarak sona erer (Oktar, 2013: 396). Mükellef ile idare arasında yaşanan bu uyuşmazlığın yargıda çözümlenmesi ile hem uyuşmazlık ortadan kalkmakta hem de hukuk devleti ilkesi gereği yapılan vergilendirme işlemlerinin kanuna uygunluğu ve yasallığı denetlenmektedir (Öncel vd. 2013: 185).

Vergilendirmeye dayalı işlemler de diğer her işlemler gibi yargısal denetime tabidir. Bu nedenle uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümünde birtakım görevli mahkemeler vardır. Görevli olan bu mahkemeler Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri (BİM) ve Vergi Mahkemeleridir. İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerine, istinaf merci olarak bölge idare mahkemelerine, temyiz merci olarak da Danıştay'a gidilmesi söz konusudur (Armağan, 2009: 201). Uyuşmazlıkların çözümünde yer alan bu iki yol ilerleyen bölümlerde daha detaylı şekilde anlatılacağından burada kısaca bahsedilmiştir.

1.6. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi

Mükellef ile idare arasında yaşanan vergi uyuşmazlıklarında, mükelleflerin yargı yoluna gitmeden önce vergi dairesine başvurarak söz konusu uyuşmazlığı sonuca kavuşturabilmeleri mümkündür. Mükelleflerin bu durumda kullanmış oldukları çözüm yolu; idari çözüm yolu ya da barışçıl çözüm yolu olarak ifade edilmektedir. İdari aşamada çözüm arayan mükellef veya ceza sorumlusu bu aşamada sonuç alamazsa, yargı yoluna başvurabilir. Ancak belirtmek gerekir ki yargı yoluna gidebilmek için idari çözüm yollarına başvurulması zorunlu değildir. Mükellef dilerse ilk olarak yargı yolunda da uyuşmazlığa çözüm arayabilir. Gümrük vergilerinde ise ilk önce idari yollara başvurma zorunluluğu bulunmaktadır. Eğer bu süreçte çözüme varılamamışsa o zaman yargı yoluna gidilebilir. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları olan; uzlaşma, hata düzeltme, cezalarda indirim, izaha davet, pişmanlık ve ıslah ve üst makama başvuru aşağıda anlatılmıştır (Sarılı, 2018: 263-264).

1.6.1. Uzlaşma

Uzlaşma; tarafların farklı fikir ve çıkar aykırılıklarını, aralarında karşılıklı anlaşarak ve her iki tarafın da karşılıklı ödünler vererek çözüme kavuşturulması ve sorunların giderilmesini ifade etmektedir (Kızılot, 1999: 223). Vergi hukuku açısından uzlaşma; vergi mükellefi ile vergi alacaklısı olan vergi idaresi arasında oluşan vergisel uyuşmazlıkların yargı aşamasına gitmeden, tarafların bir konu üzerinde ortak fikir birliğine varıp, sorunu tamamen veya kısmen çözüme kavuşturmasıdır (Sarılı, 2018: 275).

Uzlaşmada, taraflardan biri olan vergi idaresi alması gereken vergilerin bir kısmından vazgeçip hemen tahsili gerçekleştirmek isterken; vergi borçlusu mükellef ise, daha az vergi ödeyerek vergisel yükünü hafifletmek ister. Uzlaşma yolu sayesinde; her iki taraf da çeşitli ödünler vererek, sorunu yargı yoluna yani dava aşamasına taşımadan çözümü sağlamaktadır (Şenyüz vd. 2016: 258-259). Taraflar açısından önemli yararları olan uzlaşma ile; idare alması

gereken alacağını daha kısa sürede, zaman kaybı yaşamadan tahsil etmekte; mükellef ise, alacağı bir kısım cezalardan ve dava masraflarından kurtulup sorunu kısa yoldan çözmüş olmaktadır (Kutlar, 2005: 28).

Uzlaşma kurumu vergi uyuşmazlıklarında en çok tercih edilen ve etkin olarak kullanılan bir yol olması sebebiyle önemli bir yere sahiptir (Şenyüz, 2017: 302) . Bu nedenle uzlaşma; vergi ve cezalarda yaşanan uyuşmazlıklarının barış içinde çözülmesine yardımcı olan önemli bir imkândır (Baykara, 2008: 10). Uzlaşma kurumu; idarenin mükelleflere yargı yoluna gitmemeleri için bir aracı kurum olmaktan ziyade, eşitlik ve adaleti sağlama amacıyla mükelleflerinde idari işlemlere katılımını sağlama amacıyla tesis edilmiş bir kurumdur. Bu kurumun oluşturulması ile mükelleflerin yargı yoluna gitmeden uyuşmazlıkların çözümüne imkân sağlanmış olacaktır (Demir, 2005: 15).

Vergi mükellefi ve idareyi uyuşmazlıkların çözümü için yargı yoluna gitmeden aralarında anlaşarak zaman tasarrufu sağlaması ve yargılama masraflarından kurtarması, bunun yanında vergi yargılama sürecinde yer alan organların yüklerinin hafifletmesi ve verginin tahsilini kolaylaştırması gibi sebepler uzlaşma kurumunun getirilmesindeki amaçlar olarak sayılabilir (Bozdoğan, 2018: 32). Mükellef ve idare arasında gerçekleştirilecek olan bu uzlaşma, komisyonlar aracılığı ile yapılmaktadır. Uzlaşmasının konusuna bakılacak olursa; VUK'un ilgili ek maddelerinde de ifade edildiği gibi “ *ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bu vergilere ilişkin vergi ziyai cezasıdır. Buna karşılık kaçakçılık suçu kapsamındaki fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza*” uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur (Pehlivan, 2012: 108).

Uzlaşmaya neden olan fiiller; yapılmış olan tarhiyatta vergisel hatalar ve bunun dışında maddi hataların bulunması, idare ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkta idarenin görüşleri ile yargısal kararlar arasındaki görüş aykırılıkları, mükellef tarafından yanılma halinin ileri sürülmesi, kanun hükümlerine mükellefin yeteri kadar nüfuz edememesi şeklinde ifade edilebilir (Pehlivan, 2012: 108). Sayılan bu sebepler uzlaşmaya neden olmakta ve bu nedenlerin dışında herhangi bir nedenden dolayı uzlaşmaya başvurmak mümkün değildir.

Uzlaşma kendi içinde tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki alt başlığa ayrılmaktadır. Uzlaşmanın bu şekilde tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere

ayırma gidilmesinde uzlaşma konusu, kapsamı ve vergi cezalarındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır (Erdem, 2007: 41). 3239 sayılı kanun ile 1986 yılından bu yana daha öncelerde yer almayan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi de yer almaya başlamıştır (Kutlar, 2005: 31). Aşağıda ilk olarak tarhiyat öncesi uzlaşma daha sonra tarhiyat sonrası uzlaşma kısaca anlatılmıştır.

1.6.1.1. Tarhiyat öncesi uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma; vergi mükellefleri adına başlamış olan vergi incelemeleri üzerine, mükelleflerin adlarına bir tarhiyat yapılmadan önce uyuşmazlıklarda başvurulabilecekleri barışçıl bir yoldur. Bu yolun kullanılabilmesi için; mükellef adına bir vergi incelemesinin başlamış olması ancak tarhiyata başlanmamış olması gerekir (Şenyüz vd. 2016: 259). Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına giren konular; vergi incelemesi neticesinde tespit edilen matrah farkı üzerinden alınacak vergi, resim, harçlar ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezası girmektedir. Kaçakçılık fiilleri sebebiyle kesilen vergi ziyai cezaları ve bunlara iştirak edenlere kesilecek cezalar ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır (Sarılı, 2018: 276). Bunların dışında mükelleflerin bizzat kendilerinin beyannameleri üzerine, yani beyana dayanan vergilerde kesilecek cezalarda, pişmanlık çerçevesinde uyulması gereken kuralları ihlal edenlere ihlalden dolayı kesilecek cezalarda birde tarhiyat komisyonu tarafından öngörülen matrahlar üzerinden kesilecek cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında yer almaktadır (Tecim, 2006: 276). Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşma konusu içinde yer alabilecek vergilerin taşınması gereken iki unsur bulunmaktadır. Bunlardan ilki vergilerin VUK kapsamında olmaları, bir de bakanlığa bağlı vergi dairelerince tarh edilmeleridir. VUK kapsamında olmayan gümrük idarelerinin tarh edebilecekleri vergi, resim, harçlar ile belediye ve il özel idarelerinin tarh yetkisi olan vergi, resim ve harçlar tarhiyat öncesi uzlaşma konusu içinde yer alması mümkün değildir (Uluatam ve Methibay, 1999: 221).

Tarhiyat öncesi uzlaşma; vergi incelemeleri ile başlayıp mükellef veya ceza sorumlularının talepleri ile devam eden bir sürece sahiptir (Bozdoğan, 2018: 137). Tarhiyat öncesi uzlaşma; mükellefin bizzat kendisinin başvurusu üzerine gerçekleşebileceği gibi, incelemeye yetkili elemanların daveti ile de gerçekleşebilir (Şenyüz vd. 2016: 259). Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin (TÖUY) 8'inci maddesinde uzlaşma talebinin nasıl olacağı ifade edilmektedir. Buna göre; vergi incelemesi yapılan kişinin bizzat kendisinin veya noterden alınan vekâletnameye dayanılarak vekili aracılığıyla, tüzel kişiler, küçük ve

kısıtlılar, cemaatler ve vakıflar ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda kanuni temsilcileri aracılığıyla yapılmaktadır. Mükellefin vergi incelemelerinde uzlaşma talebi isteği belirtilmiş ise bu durum ilgili yere yapılmış yazılı başvuru biçimindedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi; bizzat vergi incelemesi yapan memura veya bağlı olduğu birime yazılı olarak başvuru ile yapılabilir.

İncelemeye başlanma anından itibaren inceleme ile ilgili son tutanağının düzenlenme anına kadar geçen süre zarfında hakkında inceleme yapılan kimseler, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilirler (Şenyüz vd. 2016: 259). Burada önemli olan nokta inceleme tutanağının düzenlenmiş sayılabilmesi için mükellefle birlikte vergi inceleme elemanlarının da tutanağı imzalaması gerekmektedir (Bozdoğan, 2018: 138). İncelemeye yetkili memurlarca yapılacak olan uzlaşmaya davet durumunda; davet yazısının tebliğinden itibaren en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilirler. Eğer incelemenin yapıp sonuçlandığı anda tarh zamanasının bitmesine üç aydan daha kısa bir süre varsa, mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmayacağı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez (TÖUY Md.9).

Uzlaşma talep eden mükellef; uzlaşma davetinde yazılı olan yer, gün ve saatte orada bulunmaz ise; tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamamış sayılır. Eğer mükellef vergi inceleme raporu düzenleyene veya komisyonda sekreteryaya hizmeti veren birime; tarhiyat öncesi uzlaşma gününden önce yazılı olarak tarhiyat öncesi uzlaşmadan vazgeçtiğini bildirirse, mükellef uzlaşma talep etmemiş gibi olur ve bu yönde işlem yapılır (TÖUY, m.12).

Tarhiyat öncesi uzlaşma için yapılacak görüşmeler inceleme elemanlarından oluşan uzlaşma komisyonu ile vergi mükellefleri veya ceza muhatapları arasında gerçekleşir. Bu komisyon biri başkan olmak üzere üç üyeden oluşur. Komisyonun toplanması üyelerin tam sayılarının katılması ile gerçekleşirken, kararlar çoğunlukla alınır (TÖUY, Md.14/1). Yapılan bu görüşmelerde komisyon üyesi olarak incelemeyi yapan inceleme elemanı görev alamaz (Şenyüz vd. 2016: 260). Mükellef veya vekili ile uzlaşma komisyonu belirlenen gün ve saatte uzlaşma konusunu tartışır. Uzlaşma sağlandığı takdirde, başkan, üye, mükellef veya vekili tarafından bir tutanak tutulur ve imzalanır. İmzalanan bu tutanağın bir örneği derhal mükellefe verilir. Diğer örneği ise üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir (TÖUY, Md.16/1).

Uzlaşmanın sağlanması halinde; düzenlenmiş olan uzlaşma tutanakları kesin olup hemen yetkili vergi dairesi tarafından işlemlere başlanır. Anlaşma sağlanan konularda dava

açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz. Mükellef tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanmış ise; uzlaşılan vergi ve cezalar için cezalarda indirimden yararlanamaz. Mükellefe uzlaşılan vergi ve cezalar için ödeme zamanından önce tebliğde bulunulmuşsa; kanuni ödeme süreleri içinde; ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmiş ise; uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için VUK'un 112'nci maddesine göre üzerinde anlaşılan vergi miktarına, gecikme faizi hesaplanır (Şenyüz vd. 2016: 260).

Uzlaşma sağlanamaması halinde; mükellef veya ceza muhatabı tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamaz (TÖUY, Md.18). Ayrıca uzlaşma sağlanamadığında; mükellefin yapılan tarhiyatlar üzerine cezalarda indirim yolundan yaralanması da mümkündür (VUK Md.376). Mükellef veya ceza sorumlusu yine uzlaşma sağlanmadığı durumda; yapılan tarhiyata karşı tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde vergi mahkemesine dava açabilir. Ancak mükellef aynı anda hem cezalarda indirim hem de dava açma hakkını kullanamaz (Şenyüz vd. 2016: 261).

1.6.1.2. Tarhiyat sonrası uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma; mükelleflerin tarhiyat yapıldıktan sonra başvurabilecekleri barışçıl bir yoldur (Aslan, 2007: 52). Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek için yetkili vergi dairesi tarafından mükellef adına yapılmış bir vergi tarhiyatı veya kesilmiş bir vergi cezası olması ve bunların mükellefe tebliğ edilmesi gerekir (Kutlar, 2005: 31). Vergi mükellefi veya ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi, resim, harçlarla bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarına ilişkin tarhiyattan sonra yapılan görüşmeye tarhiyat sonrası uzlaşma denilmektedir. Özel usulsüzlük ve genel usulsüzlük ile kaçakçılık fiilleri sebebiyle kesilen vergi ziyai cezaları ve bunlara iştirak edenlere kesilen cezalar tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışındadır (Sarılı, 2018: 279). VUK'da tarhiyat sonrası uzlaşma olarak yer almamasına rağmen, uzlaşma yönetmeliğinde "tarhiyat sonrası uzlaşma" olarak yer almıştır (Küçükaya, 2008: 125-126). Söz konusu uzlaşma kurumu; vergi uyumsuzlukların en hızlı şekilde sonuçlandırılması, mükellefin endişelerinin en kısa sürede giderilmesi, kamu alacağının en kısa sürede hazineye girmesini sağlama ve yargı organlarının yüklerini hafifletme amacıyla getirilmiştir (Bulut ve Kırıcı, 2008: 17).

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında tutulan konular; özel ve genel usulsüzlükler, beyana dayalı vergiler, kaçakçılık fiillerinden dolayı vergi ziyana sebebiyet verilmesi neticesinde kesilen vergi ve cezalar ile bunlara iştirak edenlere kesilecek cezalardır (Tosuner ve Arıkan, 2014: 77). Tarhiyat sonrası uzlaşma; mükellefin bizzat kendisi veya resmi vekâletine haiz vekili tarafından (tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) yazılı şekilde, uzlaşma konusunda yetkili komisyona başvurulmasıyla yapılır. Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu yerdeki il veya ilçedeki uzlaşma komisyonlarına uzlaşma talebi dilekçesi verilir. Bu dilekçelerin komisyona taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür (Şenyüz vd. 2016: 261). Uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı yer ve saat komisyon tarafından ilgiliye tebliğ edilir. Bu tebliğ işlemi uzlaşma gününden en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellef davete rağmen katılmaz ise görüşmelerin başlaması mümkün olmaz. Bu nedenle de uzlaşma sağlanamamış sayılır.

Komisyon ve mükellef arasında yapılan görüşmeler dahilinde uzlaşmanın sağlanması durumunda bir tutanak hazırlanır ve bu tutanak üç nüsha halinde düzenlenir (TSUY, Md.10/6). Hazırlanan bu tutanak görüşmeye katılan taraflar, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır (TSUY, Md.10/7). Üç nüsha halinde hazırlanan bu tutanağın bir nüshası hemen mükellef veya vekiline verilir. Diğerleri üç gün içinde gerekli işlemler için yetkili vergi dairesine gönderilir. Son nüshası ise uzlaşma komisyonu dosyasında saklanır (TSUY, Md.10/8). Uzlaşma sonrası hazırlanan bu tutanaklar kesin olup, yapılması gerekenler derhal vergi dairesi tarafından yerine getirilir. Uzlaşılan konularda dava açılmaz ve hiçbir makama da şikâyetle bulunulamaz (TSUY, Md.12).

Mükellef veya vekili uzlaşma görüşmelerine katılmamışsa, komisyona gelmesine rağmen uzlaşma tutanağını imzalamamışsa veya tutanağı ihtirazı kayıtle imzalamak istemesi durumunda tarhiyat sonrası uzlaşma sağlanamamış sayılır. Bu durumda üç nüsha tutanak düzenlenir. Bu tutanaklardan biri mükellefe verilir. Diğer örnekleri ise üç gün içinde yetkili vergi dairesine gönderilir (TSUY, Md.10/9). Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda; aynı konuda tekrar uzlaşma talebinde bulunulamaz. Bu durumda komisyon son teklifini tutanağa geçirir. Eğer mükellef dava açma süresinin son günü akşama kadar komisyonun son teklif tutanağını imzalarsa uzlaşma sağlanmış sayılır (TSUY, Md.10/11). Uzlaşma sağlanamaması durumunda; mükellef hemen cezalarda indirim talebinde bulunabilir. Bunun yanında dava

açma süresi bitmiş veya on beş günden az kalmış ise de on beş gün içinde dava açma yolunu kullanabilir (Şenyüz vd. 2016: 263).

1.6.2. Üst Makama Başvuru

Uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözümünde kullanılan diğer bir yol üst makama başvurdur. Bu aşamada; bir idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi ya da yeni bir işlem yapılması, herhangi bir idari dava açılmadan önce üst merciden, üst merci yok ise işlemi gerçekleştirmiş olan merciden, dava açma süresi içinde istenebilir (İYUK, Md.11). Vergisel uyuşmazlıklara ilişkin şikâyetlerde Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) da müracaat edilebilir. Üst makama başvurabilmek için kanun tarafından herhangi bir konu sınırlandırılması getirilmemiştir. Mükellefler vergi dairesinin yapmış olduğu vergisel işlemlere karşı vergi dairesi başkanlıklarına, eğer vergi dairesi başkanlığı yoksa defterdarlıklara başvuru yapabilirler. Üst makama başvuru konu yönünden sınırlandırılmamış olsa da; dava açma süresi ile kısıtlanmıştır. Davaya konu olabilecek bir işlemle ilgili eğer üst makama başvuruda bulunulacaksa; dava açma süresi geçmeden başvurunun yapılması gerekmektedir. Dava açma süresi geçtikten sonra üst makama başvuru yapılamaz (Şenyüz vd. 2016: 267-268).

Dava açma süresi içinde eğer üst makama başvuru yapıldıysa; bu başvuru davanın süresini zımni veya açık cevap alıncaya kadar durdurur. Cevap verilince ya da altmış günlük bekleme süresi içinde herhangi bir cevap verilmemesi yani zımni red durumunda duran süre kaldığı yerden işlemeye başlar, süre sıfırlanıp yeniden başlamaz. Vergi hatalarına ilişkin konuları dava süreleri içinde idareye veya yargı mercine götürmezse mükellef; dava açma süresi geçtikten sonra bu mercilere başvuru yapamaz. Ancak şikâyet yolu ile GİB'e başvurabilirler (Şenyüz, 2017: 272-273).

Vergisel işlemler olan; vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve ödeme emirleri ile haciz işlemlerine ilişkin tahsilat aşamasında yapılan vergi hataları sebebiyle vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunan ve bu talepleri reddedilen mükelleflerin şikâyet taleplerini de GİB incelemektedir. Yapılan şikâyetin GİB tarafından yerinde görülmesi durumunda, vergi dairesine bu durum bildirilir ve düzeltilmesi gereken vergi hatasının, vergi dairesi müdürü tarafından Başkanlığın görüşü çerçevesinde yerine getirilmesi gerekir (Sarılı, 2018: 283-284).

1.6.3. Pişmanlık ve İslah

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünde kullanılan bir diğer yol olan pişmanlık ve ıslah müessesesi; herhangi bir sebeple bir vergi kaybına sebebiyet vererek kanunlara aykırı davranan mükellefleri; pişmanlık ve ıslah yöntemiyle beyanlarını düzeltme imkânı vererek, hazinenin vergi kaybını azaltmaktadır (Kutlar, 2005: 66). Türk vergi sisteminde beyana dayalı vergilendirme yöntemi kabul edilmiştir. Mükelleflerin bizzat kendi beyanlarına dayanılarak işlem yapılan bu yöntem, aynı zamanda mükelleflerin matrahlarını gizlemeye de elverişli olduğu bir yöntemdir. Vergi dairesinin mükellefin beyanı doğrultusunda gerekli olan incelemeleri gerçekleştirdiğinde ve bu inceleme sonucunda oluşan birtakım matrah farkları tespit edildiğinde mükellefe çeşitli cezalar ve vergiler uygulanmaktadır. İdare bu aşamada hazineye gelir amaçlı bir yaklaşıma sahipken, mükellef hiç ödememeyi veya eksik ödemenin yollarını düşünmektedir. İki taraf arasındaki bu farklı düşünceler ise uyuşmazlığa neden olmaktadır. İşte pişmanlık ve ıslah müessesesi ile bu uyuşmazlıkların idari aşamada kısa yoldan çözümü öngörülmüştür.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi Türk vergi mevzuatına ilk defa 1950 yılında girmiştir. Daha sonra 1961 yılında kabul edilen ve şuan halen yürürlükte bulunan 213 sayılı VUK'un 371'inci maddesinde bu müessese düzenlenmiştir. Bu müessese ile idare; mükellefi yaptığı yanlıştan hoşgörü ile döndürerek, mükellefi idareye yakınlaştırmakta, vergi direncini kırmaktadır. Bu müessese ile mükellefin iyi niyeti göz önüne alınmaktadır (Kızılot, 1999: 159). Kısaca pişmanlık ve ıslah; herhangi bir sebeple vergi kanunlarına aykırı hareket ederek, bir vergi kaybına yol açan mükelleflerin, işlemiş oldukları bu suçlara karşı duydukları pişmanlıkların hukuki sonuçlara bağlanmasıdır (Kutlar, 2005: 67). VUK'un 371'inci maddesinde ifade edildiği gibi *“pişmanlık ve ıslah; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makama kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez”*.

- *“Mükellefin durumu haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla belgelendirmek suretiyle haber verilen konu hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır),*
- *Haber verme dilekçesinin yetkili memur tarafından mükellef hakkında herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği*

- günden önce (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,*
- *Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması,*
 - *Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,*
 - *Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi gerekmektedir”.*

Pişmanlık ve ıslah müessesesi; beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olup, beyan esasına tabi olmayan emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve VUK kapsamında olmayan gümrük vergisi mükellefleri pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanamazlar.

1.6.4. Vergi Cezalarında İndirim

Uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözümlenmesinde kullanılan, bu sayede uyuşmazlıkların yargı aşamasına gitmeden kısa yoldan çözümüne imkân sağlayan bir diğer yöntem vergi cezalarında indirimdir. VUK'un 376'ncı maddesinde belirtildiği gibi;

“ İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı AATHUK'un belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

- *Vergi ziyayı cezası, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı indirilir.*

Mükellef veya ceza muhatabı ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden yararlanamaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır” şeklindedir.

Cezalarda indirim müessesesi; adlarına salınan vergi ve kesilen cezalara karşı, vergi mükellefi veya sorumlusunun kanunda belirtilen süreler içinde, iyi niyetlerini gösteren bir tutumla bu vergi ve cezalarını ödemek istemeleri durumunda belli bir miktarın indirilmesine imkân vermektedir (Kızılot, 1999: 141). Barışçıl çözüm yollarının genelinde olduğu gibi cezalarda indirim kurumunun amacı; mükellef ile idare arasında çıkan uyuşmazlıkları yargıya intikal ettirmeden kısa zamanda çözerek, vergi alacağının hazineye intikalini hızlandırmak hem de yargını yükünü hafifletmektir. Cezalarda indirim müessesesinin kapsamına bakılacak olursa; vergi asılları indirim kapsamına girmemektedir. İndirim konusu olabilmesi için; vergi veya vergi farkının ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmiş olması gerekir (Küçükaya, 2008: 18).

Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirimin söz konusu olabilmesi adına vergi asıllarının bulunması gerekir. Ancak şöyle bir durum vardır ki vergi ziyasında ceza kesilebilmesi için ortada bir kayba uğrayan vergi aslı olacağından bu ceza için sorun yoktur, özel ve genel usulsüzlük cezaları vergi aslına bağlı olmaksızın kanunda gösterilen şekil ve usul aykırılıklarına dayanılarak kesildiğinden burada vergi aslının bulunması zorunlu değildir. Usulsüzlük cezalarının vergi aslına bağlı olup olmadığı önemli değildir, herhalde cezada indirim konusu olabilir (Küçükaya, 2008: 19).

Kısaca cezalarda indirimli ödemediği yararlanmanın şartlarına bakılacak olursa; vergi aslı ve cezası için herhangi bir davanın açılmamış olması, indirimli ödeme talebi kanunen belirlenmiş dava açma süresi yani ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde bildirilmesi, vergi aslı ve cezanın vadesinde veya teminat gösterilerek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödenmesi gerekir (Yorulmaz, 2000: 72). Cezada indirimin mükellef ve idare açısından sonuçlarına dair genel bir değerlendirme yapıldığında; mükellef bu kurum sayesinde indirimli ödeme yapıp, emek ve zaman kaybını önleyerek uyuşmazlığı sona erdirirken, idare ise; konu yargıya intikal etmeden çözüme kavuştuğu için yargı masraflarından kurtulmaktadır. Eğer konu yargıya giderse idarenin de uyuşmazlık davasını kaybetme olasılığı da mevcuttur (Kutlar, 2005: 57).

1.6.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilden oluşan vergilendirme sürecinde gerek mükellef gerekse idare tarafından bazı vergilendirme hataları yapılabilmektedir. Yapılan bu hataların her iki tarafın da lehine veya aleyhine olması mümkündür. Burada yapılan vergilendirme hataları;

idarenin kanunları yanlış yorumlayıp uygulaması, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken birtakım hatalar yapması ya da vergiyi doğuran olayın yanlış yorumlanmasından kaynaklanabilir (Küçükkaya, 2008: 33).

Mükellef ile idare arasında vergisel hatalardan kaynaklanan uyuşmazlıklar çıkması bahsedilen nedenlerden dolayı kaçınılmaz olabilmektedir. Mükellef idarenin hataları sebebiyle hatalı işlemler için yargı yoluna başvurarak, bu işlemin düzeltilmesini isteyebilir. Olayın yargıya taşınması ise; olayın çözüme kavuşma süresini uzatmakta, yargının iş yükünü ve zamanını artırmakta ve verimini de azaltmaktadır (Noyan, 2004: 29). Bu nedenle vergisel uyuşmazlıkların mükellef ile idare arasında barışçıl yollardan çözümünde kullanılan yöntem hata düzeltmedir. Vergiyle ilgili işlemlerin sürekli güncellenmesi ve karmaşık yapıya sahip olması nedeniyle vergilendirme hataları yapılabilmekte, böylece haksız yere eksik veya fazla vergi alınması durumu gündeme gelebilmektedir. İşte kanun koyucu bu durumu düşünerek kanunda vergi hataları kısmına yer vererek bu işlemlerin suç unsuru oluşturmadan düzeltilebileceğini öngörmüştür (Pehlivan, 2012: 112). VUK'un 116 ve 126'ncı maddelerinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde mükellef ile idare arasında hatalardan dolayı çıkan uyuşmazlıkları yargı yoluna gitmeden ya idarenin re'sen başvurusu ya da mükellefin başvurusu ile hataların düzeltilmesi imkânı kanun koyucu tarafından sunulmuştur (Bozdoğan, 2018: 14).

VUK'un 116'ncı ve 117'nci maddelerinde vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak belirtilmiştir. Bu hatalar kendi içinde alt başlıklara ayrılmaktadır. Hesap hataları; matrahta, miktarda hata ve verginin mükerrer olması şeklinde alt başlıklara ayrılırken; vergilendirme hataları ise, mükellefin şahsında, mükellefiyette, konuda ve dönemde vergi hataları olarak ifade edilmektedir. Yapılan bu vergisel hatalar için hata düzeltme müessesesi kullanıldığı takdirde vergi borcu ortadan kalkmaktadır. Bu hata düzeltme işlemi vergi aslı kadar vergi cezası ile ilgili olabilir (Bilici, 2010: 116). Hata düzeltme müessesesi ile uyuşmazlıklar yargıya intikal etmeden çözüme kavuşturulmaktadır, ancak bazı durumlarda da bu düzeltme işlemlerinin yargıya gitme durumları da olabilir. Bütün bu özellikler dahilinde düzeltme; kanuna uygun vergilendirme işlemlerinin sonucunda mükellefe sağlanan bir güvencedir (Ufuk, 2001: 106).

İdare hata düzeltme durumunda; kaldırma, geri alma ve değiştirme yollarını kullanabilir. Kaldırma ve değiştirme işleminin etkileri ileriye yönelik sonuç vermesine rağmen, geri alma işlemi ise; işlemin yapıldığı andan itibaren tüm özellikleriyle geçersiz

kılmaktadır. İşte idare bu vergisel hataları düzeltirken işlemi yapıldığı andan itibaren geçersiz kılmakta ve yerine hatasız bir işlem tesis etmektedir (Küçükaya, 2008: 34). Genel olarak ifade etmek gerekirse; vergi hatalarının düzeltilebilmesi için ortada haksız bir işlemin var olması, ortaya çıkan hataların mükellef veya vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi, düzeltilecek olan hataların kanunda sayılan hata türlerinden olması ve yapılan bu hatalar sonucunda eksik veya fazla vergi alınması veya istenmesi durumlarının gerçekleşmesi gerekmektedir (Bozdoğan, 2018: 15-16).

Vergi hataları VUK'un 116'ncı ve 117'nci maddelerinde yer almaktadır. Kanunun ilgili maddelerinde vergi hataları vergilendirme hataları ve hesap hataları olarak yer almaktadır. Hesap hataları; verginin miktarını etkileyen, verginin eksik veya fazla alınmasına sebebiyet veren matematiksel hatalardan yada diğer bir ifadeyle maddi hatalardan oluşan hesaplama yanlışlıklarıdır. Yapılan bu hatalar hem mükellef hem de vergi idaresi tarafından meydana gelebilmektedir. Kanunun ilgili maddesinde de belirtildiği gibi verginin matrahında hata, verginin miktarında hata ve verginin mükerrer olması hesap hataları olarak yer almaktadır.

Vergilendirme hataları ise daha çok vergilendirme sürecinin ilk unsurlarından olan vergiyi doğuran olayla yakından ilgili olup, değerlendirme yanlışlıklarını ifade etmektedir. VUK'un 118'inci maddesinde vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, verginin konusunda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dört başlık halinde sayılmıştır.

Vergi hataları; ilgili memurun hatayı bulması, vergi incelemeleri veya teftiş sırasında üst memurların hataları bulması ile bir de mükellefin başvurusu ile ortaya çıkabilir. Ortaya çıkan bu hataların düzeltilmesi için ilk şart hatanın varlığıdır. Yapılan bu vergi hatalarının düzeltilmesinde iki yol vardır. Bu düzeltme işlemi vergi idaresinin bu hatayı fark etmesi ya da mükellefin bizzat başvurusu ile mümkündür. Vergi hatalarında düzeltme zamanaşımı ise; vergi alacağın doğduğu takvim yılını izleyen yıldan itibaren beş yıldır. Mükelleflerin vergi dairesine giderek hata düzeltme başvurusunda bulunabilmeleri için bu beş yıllık zamanaşımı süresinin dolmaması gerekir. Yoksa zamanaşımı süresi geçtikten sonra vergi dairesine yaptıkları bu düzeltme başvuruları reddedilir (Sarılı, 2018: 273-274).

VUK'un 126'ncı maddesinde bazı özel durumlarda zamanaşımı süresine ek bir süre verilmektedir. Buna göre;

- “Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz”.

Böylece yukarıda sayılan bu üç özel durumda beş yıl olan hata düzeltme zamanaşımı süresi bir yıl daha uzayarak toplamda altı yıla kadar çıkabilecektir.

1.6.6. İzaha Davet

İzaha davet 09/08/2016 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile yürürlüğe girmiş ve VUK’un 370’inci maddesinde de izaha davetle ilgili detaylı bilgiler yer almıştır. İzaha davet vergi uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesine aynı zamanda vergiye olan gönüllü uyumu artırma maksadıyla mevzuata yeni giren barışçıl bir çözüm yoludur (Sarılı, 2018: 285). VUK’un 370’inci maddesinde izaha davet “ *Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir*” şeklinde ifade edilmiştir. Mükellefe içinde bulunduğu durumu anlatması ve açıklaması için idare tarafından cezai işlem uygulanmadan önce yapılan bir çağrıdır (Bozdoğan ve Çataloluk, 2018: 42). VUK’un yine 370’inci maddesinde izaha davetin yapıldığı durumlarda pişmanlık müessesesinden yararlanmanın mümkün olunmayacağı şu şekilde ifade edilmiştir. “*Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu kanununun 371’inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz*” .

Kanun maddelerinde de ifade edildiği gibi mükelleflerin izaha davet edilebilmesi için ön tespit gereklidir. Ön tespit; GİB veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesi kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu’nun, inceleme yapmaya yetkili birimlerce toplanan bilgi ve bulguların kendisine intikali üzerine verginin ziyaa uğramış olabileceği ve bu nedenle mükellefin izaha davet edilebileceği yönündeki tespitidir. Burada verginin ziyaa uğradığına yönelik bir ön tespitinin olması durumunda ve mükellefin bunu kabul etmesi ile vergi ziyai

cezasının % 20 oranında kesilmesi yani vergi ziyası cezasının % 80 indirimli olarak ödenmesi ifade edilmektedir (Sarılı, 2018: 286). Bu müessese ile yapılan değerlendirmeler neticesinde mükellefin vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılırsa, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevki engellenmiş olup, tam tersi vergi ziyasına sebebiyet verdiğinin anlaşılması durumunda ise indirimli olarak ceza uygulanması ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılması amaçlanmıştır (Rençber, 2017: 137). İzaha davetin amaçları (Bozdoğan ve Çataloluk, 2018: 44);

- Uyuşmazlıkların yargı aşamasına gitmeden idari yollarla daha kısa sürede çözüme kavuşması,
- Mükelleflerin izaha davet ile vergiye gönüllü uyumunu artırıp, ağır vergi suçlarının işlenmesinin önüne geçmek,
- Mükelleflerin gereksiz takdir işlemleri ve vergi incelemeleri sebebiyle zaman kaybı yaşaması ve gereksiz işlemlerle uğraşmanın engellenmesi şeklinde ifade edilebilir.

482 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde izaha davetin kapsamına giren konular tek tek ifade edilmiştir. İlgili VUK Genel Tebliği'ne göre:

- *Ba- Bs bildirim formlarında yer alan bilgiler,*
- *Kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması,*
- *Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması,*
- *Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması,*
- *Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri ve kanuni oranları aşması,*
- *Dağıttığı kar üzerinden tevkifat yapılmadığının tespiti,*
- *Geçmiş yıl zararların mahsubu,*
- *İştirak kazançlarının ilgili hesapta gösterilmemesi,*
- *Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesindeki istisnalar,*
- *Örtülü sermaye,*

- Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler,
- Limited şirket ortaklarının, ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmamaları,
- Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmesi,
- Gayrimenkullere ilişkin değer artış kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratlarının beyan edilmemesi veya eksik/hatalı beyan edilmesi,
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması (tutarın her bir belge için 70.000 TL'yi (2019 yılı için) geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının % 5'ini aşmaması şartıyla mükellefler izaha davet edilebilir).

Yukarıda ifade edilmiş izaha davet konuların değerlendirilmesi ve sürecin yönetilmesinden sorumlu olan komisyon; İzah Değerlendirme Komisyonudur. Bu komisyonu belirleme yetkisi VUK'un 370'inci maddesi 4'üncü fıkrasına göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'na aittir. İlgili komisyonun görevleri ifade edilecek olursa; ön tespiti gerçekleştirmek, izaha davette bulunmak ve yapılmış olan izahları değerlendirmek ve bir sonuca bağlamaktır (Bozdoğan ve Çataloluk, 2018: 47-48).

İzah Değerlendirme Komisyonu tarafından ilgili mükellefe bir izaha davet yazısı gönderilir. Bu davet yazısında; ön tespite ilişkin gerekli açıklamaların, mükellefin kendisine izaha davet yazısının tebliğ edilmesinden itibaren 15 gün içinde gerçekleştirmesi gerektiği, komisyon tarafından vergi ziyana sebebiyet verilmemesinin anlaşılması durumunda vergi incelemesi ve takdir komisyonlarına sevk ve beyanname vermenin gerek olmadığı, eğer 15 günlük sürede mükellef izaha davette bulunmazsa indirimli ceza uygulamasından yararlanamayacağı, eğer yazılı izahattan sonra 15 günlük süre içinde daha önce beyanda bulunmadığı vergi beyannamelerini verirse, eksik veya yanlış verilen beyannamelerin yine aynı süre içinde ödenmesi durumunda % 20 oranında ziyaa uğratan vergi için, vergi ziyai cezasının kesileceği, mükellef tarafından yapılan izahatın yeterli görülmemesi durumunda inceleme veya takdir komisyonuna sevk edileceği, mükellefin ispat için her türlü delili kullanabileceği gibi çeşitli bilgiler yer almaktadır. (Buyrukoğlu ve Toparlık, 2018: 60-61).

Genel olarak ifade edilecek olursa izaha davet; vergiye gönüllü uyumu artırma amacıyla uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeden daha kısa sürede ve etkin olarak çözüme kavuşturulması için getirilmiş olup, ön tespitlerle yetkili birimlerce vergi ziyana sebebiyet

veren emarelerin bulunması ve değerlendirmeler sonucunda mükelleflerin ziyana sebebiyet vermemesi durumunda inceleme ve takdir komisyonlarına sevkinin gerekli olmadığı, vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması durumunda ise mükellefleri daha ağır cezalardan koruma amacıyla indirimli ceza uygulamasını sunan yeni bir uyuşmazlık çözüm yoludur (Altunoğlu, 2017: 272-273).

1.7. Vergi Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yolları

Uyuşmazlık taraflarının aralarında bulunan ihtilaf meselesini çözüme kavuştururken mutlaka yargı yoluna başvurma gibi bir zorunlulukları bulunmamaktadır. Mahkeme dışında başka çeşitli yollara başvurarak; kendi aralarında çözüme kavuşturabilecekleri gibi karşılıklı menfaatlerin korunması ve uyuşmazlığın en uygun şekilde çözüme kavuşması adına tarafsız bir üçüncü kişinin desteğini de alabilirler. Tarafların bu gibi çeşitli yolları kullanmaları herhangi bir engel bulunmamaktadır. Mahkeme dışındaki çözüm yollarında tamamen tarafların iradeleri hakimdir. İşte mahkeme dışında başvurulabilecek bu yolları alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri olarak ifade etmek mümkündür (Tanrıver, 2006: 153).

Alternatif çözüm yolu; genel olarak yaşanan vergisel uyuşmazlıkların yargı organlarınca yani mahkemelerce çözümlenmesine ek veya seçimlik bir yol olarak, tarafsız bir üçüncü kişinin dava taraflarına yardımcı olmak amacıyla oluşturulmuş çözüm yöntemleri topluluğudur. Buna göre alternatif çözüm yollarının özellikleri; vergi uyuşmazlığına tarafsız bir üçüncü kişinin bağlayıcı niteliği olmayan tavsiyeleri, tamamen gönüllülük esasına dayalı bir katılım ve herhangi bir çözüme kavuşmaması veya tarafların tatmin olmaması durumunda da yargı yoluna başvurma haklarının saklı olması şeklinde sayılabilir (Bozdoğan, 2018: 51).

Bir başka tanıma göre alternatif uyuşmazlık yöntemleri; ilgili kişilerin kendi istekleri doğrultusunda başvurdukları, uyuşmazlıkların çözümünde yargısal yolların yanında yer alan ve uyuşmazlıkta bulunan tarafların aralarındaki ilişkiyi sürdürülemez noktaya taşımadan, her iki taraf içinde menfaatlerine uygun bir şekilde uyuşmazlığı çözüme kavuşturmayı hedefleyen çözümler topluluğudur. Yani bu yollar yargının yanında kullanılan ek yöntemlerdir. Bunun yanında tarafların bu alternatif uyuşmazlık yollarına götürebilecekleri konular ise; kamu düzenine ilişkin olmayan işlemlerden ve tarafların kendi tasarrufunda bulunan işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar olarak ifade edilebilmektedir (Tanrıver, 2006: 152).

Vergi uyuşmazlıklarına getirilen bu alternatif çözüm yolları ile hem yargı organlarına hem de taraflara çeşitli kolaylıklar sağlanmış olmaktadır. Alternatif çözüm yolları ile birlikte

mahkemelerin iş yükü hafiflediği, giderleri azaldığı gibi, tarafların da dava için ödedikleri parasal giderler ve zamanları azalmaktadır. Bu alternatif yollar ile taraflar çözüm usullerine gönüllü olarak uymakta hem de adalet sisteminden de tatmin derecelerinin artmasını sağlamaktadır (Dehmen, 2006: 423). Bu alternatif çözüm yolları ile amaçlanan kesinlikle yargı sistemine, yargı organlarına yardımcı olmak, yani onların iş yüklerini hafifletmek, zamanı daha etkin kullanmaktır. Bu alternatif çözüm yolları sayesinde küçük çaplı ve kamu düzenini ilgilendirmeyen konular, tarafların gönüllülük esasına dayanılarak çözüme kavuşturulmaktadır. Alternatif uyuşmazlık yöntemleri yargı sistemine rakip değil, tamamen uyuşmazlığın taraflarına yardımcı olma amacındadır (Tanrıver, 2006: 152).

Genel olarak alternatif uyuşmazlık yöntemlerinin olumlu ve olumsuz yanlarını ifade edilecek olursa, olumlu yönleri; tarafların uyuşmazlık sürecinde doğrudan yer almaları ve kendilerinin sonuca etki edebilmesinin mümkün olması, daha hızlı ve daha az masraflı bir süreç olması, geleceğin göz önüne alınarak tarafların menfaatlerine en uygun şekilde çözüm sunmayı amaçlaması, konunun uzman kişilerce incelenmesi, tarafların arasındaki ilişkinin kopmadan çözüm süreci boyunca sürdürülebilmesi ve bu yollara başvurunun da yargı yoluna başvurmanın önünü kapatmaması gibi durumlar alternatif yolların olumlu yönleri olarak ifade edilebilir (Tanrıver, 2006: 158).

Olumsuz yönleri ise şu şekilde ifade edilebilir; uzlaşma konusunda taraflardan birinin isteksiz olması, alternatif çözüm yollarından beklenen sonucu engelleyebilmektedir. Bunun yanında uzlaşma kültürünün oluşmamış olması ve uzlaşma sırasında yaşanacak olan iletişim kopuklukları sonucunda yine istenen sonuç elde edilemeyecektir. Alternatif çözüm sürecinde yer alacak olan üçüncü kişilerin yeterli bilgi ve tecrübelerinin olmaması, tarafsız ve objektifliği sağlayamaması hem sonucu etkiler hem de bu yollara karşı bir şüphe uyandırır. İşte sayılan tüm bu unsurlar alternatif çözüm yollarının olumsuz yönlerini ifade etmektedir (Tanrıver, 2006: 159).

Alternatif uyuşmazlık çözüm yolları; ombudsman, müzakere, arabuluculuk, tahkim, erken tarafsız ön değerlendirme, vakıaların saptanması ve kısa yargılama, bilirkişilik, sulh, üst makama başvuru, uzlaşma olarak sayılabilir. Bu çözüm yolları ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Ülkemizde sadece kamu denetçiliği (Ombudsman) kurumu uygulanabilir bir çözüm yoluyken, diğer çözüm yolları birçok ülkede başarılı şekilde uygulanmaktadır (Bozdoğan, 2018: 52).

1.7.1. Ombudsman

“Ombudsman kelimesi kişi, anlamındaki “man” sözcüğü ile vekil-temsilci anlamındaki “ombud” sözcüklerinden türetilmiş İsveççe kökenli bir kelimedir” (Özcan, 2015: 42). Ombudsman; idarenin eylem ve işlemlerini hukuka aykırı veya yerinde bulmadığında, bu işlemin geri alınması ya da bu işlemler neticesinde doğan zararın giderilmesi amacıyla, bağlayıcı olmayan kararlar veren, vatandaşlara yönelik yapılan uygunsuz davranışların düzeltilmesini sağlayan bağımsız bir devlet organıdır (Erhürman, 2000: 160).

Ombudsman; idarenin eylem ve işlemleriyle mağdur ettikleri bireylerin şikâyetleri üzerine, araştırma ve inceleme yapan, bu incelemeler neticesinde idareye tavsiyelerde bulunan ve inceleme sonuçlarını da kamuoyuna duyurma yetkisine sahip, parlamento tarafından atanmasına rağmen, hükümete ve parlamentoya karşı bağımsız olan bir kurumdur (Bozdoğan, 2018: 52-53). Genel anlamıyla Ombudsmanlık; idarenin haksız eylem ve işlemlerinden etkilenen kişilerin yazılı veya sözlü olarak başvurmaları üzerine, re’sen harekete geçen, yasama organınca atanmasına rağmen hükümete ve yasama organına karşı bağımsız olan, olayla ilgili bütün incelemeleri gerçekleştiren, bağlayıcı hükümler vermeden tavsiyelerde bulunan ve amacı haksızlığı önleme olan bir yapıdır (Oytan, 1975: 195-196).

Çeşitli ülkelerde uygulanmakta olan ombudsman kurumunda genel olarak uyuşmazlıklar genel görevli ombudsmanlar tarafından çözülmektedir. Hâlbuki bu kurumun içinde vergi ombudsmanı da bulunmaktadır. Şu açıkça ifade edilmelidir ki; vergisel uyuşmazlıkların hızlı ve daha sağlıklı şekilde sonuçlandırılması için kamu denetçilerinden en az birinin vergi hukukunda uzman bir kişi olması işlemleri kolaylaştırır. Aksi durumda, vergi idaresi kamu denetçisini etkiler ve vergisel uyuşmazlıklar idare lehine sonuçlanırsa; mükelleflerin ombudsmanlık yoluna başvurma istekleri azalacaktır (Aykın, 2016: 34). Ombudsmanlık kurumuna başvurunun kolay ve ücretsiz olması, uyuşmazlıkları hızlı şekilde sonuçlandırması bu kuruma olan başvuruların artmasına etken olabilir. Ayrıca bu kurum ile mükelleflerin bir de uzun, yorucu ve masraflı bir süreçten kurtulması hedeflenmektedir. Genel vergi yargısı sisteminin bir tamamlayıcısı olarak söylenebilir (Bozdoğan, 2018: 53).

19. yüzyılda İsveç’te ilk kez modern uygulama alanı bulan ombudsmanlık kurumunun Türkiye’de ortaya çıkma gereği; uygulanmakta olan denetim yollarının yetersizliği ve günümüz döneminde devletin işlevlerinin artması şeklinde ifade edilebilir (Özcan, 2015: 57-58). Siyasal, idari, yargısal, kamuoyu ve uluslararası denetimler klasik denetim yollarını ifade

etmektedir. Bu klasik denetim yollarının gerekli olan denetimleri yapamaması, yetersiz kalmaları arayışa sebep olmuştur. Yargısal denetim, bu yolların içinde en etkili olanıdır. Yargı denetimi için uyuşmazlığın mahkemeye taşınması gerekir. Yargı süreci bilindiği üzere yavaş ilerlemekte ve geç sonuçlanmaktadır. Bunun yanında yargı giderlerinin fazla olması yine vatandaş açısından ayrı bir külfettir. Ayrıca yargısal denetim ile sadece hukuka uygunluk denetimi yapılmakta olup, yerindelik denetimi yetkisi yoktur. Bu nedenle hukuka uygun ancak yerinde olmayan kararlar veren idarenin, bir denetim merciine ihtiyacı vardır. Tüm bunların ışığında yetersiz kalan klasik denetim yollarından oluşan bir mekanizmanın varlığı kırtasiyeciliğin ortaya çıkmasına, yargısal süreçlerin yavaşlamasına, zaman sorununa ve yüksek maliyetlere neden olmaktadır. Ombudsman kurumunun varlığı ile bu sorunların çözümü amaçlanmıştır (Özcan, 2015: 58-60).

Vergi mevzuatlarının karışık olması, bunun yanında değişen ekonomik ve sosyal yaşam gereği, devletin iş yükü artmakta, böylece bireylerin haklarını ve sorumluluklarının sınırlarını bilmeleri zorlaşmaktadır. Kendilerini savunmada, haklarını kullanmada bilgileri yetersiz kalan bireylerin, idarenin keyfi uygulamaları karşısında savunmasız kalması muhtemeldir (Özcan, 2015: 61). Bu nedenle devlet ile vatandaş arasında normal hukuk kurallarının yetersiz kalması, yeni denetim mekanizmalarına ihtiyaç duyulmasına sebep olmuştur (Kılavuz vd. 2003: 49).

Yapılan tüm bu açıklamaların sonucunda, hak ve adalete yardımcı olmak, modern zamanda bürokrasinin ortaya çıkardığı problemlerin çözümüne yardımcı olmak amacıyla ombudsmanlık kurumu oluşturulmuştur. Oluşturulan bu ombudsman yasama organı tarafından atanır ve ona tanınan görev süresi de dört yıldır. Tüm bilgilerin ışığında ombudsmanın genel özelliklerini; devlet teşkilatı içinde yer alan ancak bağımsız olan, yasama organı tarafından seçilen, geniş denetim yetkisi olan, kararları bağlayıcı olmayıp tavsiye niteliğinde olan, aldığı kararları kamuoyu ile paylaşma yetkisine sahip olan, gerekli tüm araştırma ve incelemeleri tarafsız olarak gerçekleştiren ve bilgi mahremiyetine uyan bir kurum olarak ifade etmek mümkündür (Özcan, 2015: 63-65).

Ombudsmanın yetki alanına giren kuruluşlara bakılacak olursa; devlet kurumları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, yerel yönetimler, kamu iktisadi teşebbüsleri ve kamu görevi gören diğer kuruluşlar olarak ifade edilebilir (Arklan , 2006: 89).

Ombudsmanın görevleri ise kısaca şu şekilde sayılabilir (Özcan, 2015: 65-70);

- Vergisel uyumsuzluklarda bireylerin hak ve menfaatlerinin korunması,
- Haksızlığa uğramış bireylerin sorunlarına çözüm bulmak ve sonuçlandırmak,
- İdare ile vatandaş arasındaki ilişkide hakkaniyeti sağlamak,
- Vatandaş ile idare arasındaki ilişkilerin iyileştirilmesini sağlamak,
- İdari yargının yükünü azaltmak şeklinde ifade edilebilir.

Ombudsmannın sağlayacağı yararlar ise; bireylerin zahmetli olan hak arama faaliyetlerini azaltmak, vatandaş ile idare arasında iyi ilişkilerin oluşmasına yardımcı olmak, şeffaflığı sağlamak, denetimlerin bağımsız ve tarafsız bir kurum tarafından yapılması, denetimlerde yaşanan zaman kaybını telafi etmek ve kamusal işlemlerde yaşanan aksaklıkları azaltmak şeklinde ifade edilebilir (Arklan , 2006: 96).

Ülkemizde ombudsmanlık 12 Eylül 2010 tarihinde Anayasa'nın 74'üncü maddesi ile girmiş, 2012'de Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu (KDKK) ile resmi olarak kurulmuştur. Bu kanunun yönetmeliği ise 2013 yılında yayımlanmıştır (Bozdoğan, 2018: 53-54). 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 1'inci maddesinde kamu denetçiliği kurumunun amacı; *"..... kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir siyaset mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde hukuk ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmaktır...."* şeklinde ifade edilmiştir.

Bu kuruma başvuru yazılı dilekçe ile yapılmaktadır. Ayrıca diğer bütün idari çözüm yollarının da tüketilmiş olması gerekir. Eğer başvuru yapan kişi isterse gizli tutulabilir. Gerçek ve tüzel kişiler de başvurabilirler. Şikâyet dilekçeleri elden verilebileceği gibi posta, elektronik posta veya faks yoluyla da gönderilebilmektedir (KDKK'nın Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Md.8/2).

Kurumun sitesinde gerçek ve tüzel kişiler olmak üzere şikâyet başvuru formları bulunmakta (KDKK Yönetmeliği, Md. 9), bu formlar doldurularak başvuru yapılabilmektedir. Ayrıca ilde valilikler, ilçede kaymakamlık aracılığı ile de elden ya da posta yoluyla şikâyet yapılabilmektedir (KDKK Yönetmeliği, Md. 8/2).

Şikâyeti alan valilikler veya kaymakamlıklar en geç üç iş günü içinde aldıkları başvuruyu kuruma göndermelidir (KDKK Yönetmeliği, Md. 8/2). Eğer dilekçeler faks ya da elektronik posta yolu ile gelmişse; asılları on beş gün içinde kuruma iletilmeli, aksi takdirde

başvuru geçerli sayılmamaktadır. Ayrıca kayıtlı elektronik posta ile yapılan başvurularda bu şart aranmamaktadır (KDKK Yönetmeliği, Md. 8/3).

Kuruma şikâyet başvurusu; işlemin tebliği tarihinden itibaren altı ay içinde yapılabilmektedir (KDKK Yönetmeliği, Md. 13/2). Eğer dava açma süresi içinde başvuruda bulunulmuşsa bu durum işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmaktadır (KDKK, Md. 17/8). Şikâyet başvurusu önce ön incelemeye tabi tutulur, bu ön inceleme şartlarını taşımayanlar için incelenemezlik kararı verilmektedir (KDKK, Md. 17/3).

Ön incelemenin şartlarını taşıyorsa başvuru, inceleme ve araştırma safhasına geçilir. Bu araştırma ve incelemeler Yönetmeliğin 22'nci maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde yapılmaktadır. Bunlar;

- *“İdarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışları, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk ve iyi yönetim ilkeleri yönlerinden incelenir ve araştırılır.*
- *Şikâyet başvurusu başdenetçi, denetçi ve görevlendirilecek uzman ve uzman yardımcıları tarafından incelenir ve araştırılır.*
- *Aynı sebep veya konuya ilişkin benzer nitelikteki şikâyet başvuruları birleştirilerek incelenebilir.*
- *Şikâyet konusunun insan haklarına, temel hak ve özgürlüklere, kadın ve çocuk haklarına ilişkin olması halinde yerinde inceleme ve araştırma yapılabilir. Kamuyu ilgilendiren genel konulara yönelik şikâyetlerde ise; şikâyetçi veya şikâyet edilen idarenin talebi üzerine yeniden inceleme ve araştırma yapılabilir. İlgili idare ve yetkililer bunun için gerekli her türlü kolaylığı sağlamakla yükümlüdür”.*

Kurum başvuru tarihinden itibaren en geç altı ay içinde gerekli olan araştırma ve incelemelerini sonuca bağlamalıdır. Eğer sonuçlandıramazsa; bu durumun gerekçesini ve dava açma süresinin başladığı hususunu şikâyetçiye bildirerek araştırma ve incelemeye devam edilebilir (KDKK Yönetmeliği, Md. 36). Kararın verilmesinden sonra; sonucu değiştirebilecek bilgi ve belgelerin ortaya çıkması halinde başdenetçilik yeniden inceleme ve araştırma yapılabilir (KDKK Yönetmeliği, Md.39).

Ombudsmanlık kurumunun kararı tavsiye niteliğinde olup, idare verilen karara uyup uymayacağını yazılı olarak kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde kuruma bildirmesi

gerekecektir. Eğer herhangi bir işlem verilen bu otuz günlük süre içinde işlem gerçekleştirmezse, başvuru sahibi kalan dava açma süresi içinde idareye karşı dava açabilir (Bozdoğan, 2018: 56). Bütün bu bilgiler ışığında; yeni oluşturulan bu kurumun ilerleyen dönemlerde daha fazla şikâyet başvurusu alması mümkündür. Vergi idaresi, mükellef ve vergi yargısı açısından önemli etkiler doğurabilecek olan ve hem yargıya hem de vatandaşlara kolaylık sağlayan önemli bir hak arama yolu olduğu açıktır (Aykın, 2016: 24).

1.7.2. Müzakere

Müzakere; var olan uyuşmazlık konularını karşılıklı iki tarafın aralarında anlaşarak, üçüncü bir kişiye ihtiyaç duymadan, bir araya gelip görüştükleri ve uyuşmazlık konusunda ortak bir karara varmayı hedefledikleri alternatif çözüm yoludur (Tanrıver, 2006: 160). Müzakere için öncelikle en az iki tarafın bulunması gerekir. Bu çözüm yolunda taraflar tamamen kendi rızaları ile uyuşmazlık konusu için bir araya gelmektedir. Yani taraflarda bir uzlaşma isteği vardır. Bu istek sayesinde taraflar kendi rızaları ile anlaşmaya varıp, hiçbir baskı altında kalmadan, anlaşmama riskini ortadan kaldırmış olacaktırlar. Yapılan müzakere sonucunda önemli olan müşterek karara varabilmektir. Bu nedenle müzakerelerin iki unsuru önem arz etmektedir. Bunlarda ilki tarafların arasında etkili bir iletişimin var olması, ikinci unsur ise uyuşmazlık sonucunda müşterek karar vermektir (Özcan, 2015: 100).

Müzakere diğer bir alternatif yol olan arabuluculuk yönteminden uyuşmazlık konusunun çözümüne taraflar dışında başkaca bir üçüncü kişinin katılmasının zorunlu olmamasıdır. Bu çözüm yolu tamamen gönüllülük esaslı olup, tarafların ikisi için de geçerli olan söz hakları ve vazgeçme imkânları vardır. Şöyle ki uzlaşmanın daha başarılı olabilmesi adına müzakereye üçüncü bir kişinin katılması bazı durumlarda olabilir (Bozdoğan, 2018: 57).

Müzakere tarafların gönüllülük esasında başvurdukları alternatif bir yol olup, en az resmi olanıdır şeklinde ifade edilebilir (Özbek, 2006: 49). Bu yol ile amaçlanan; uyuşmazlığın ileri derecelere veya geri dönülmesi güç noktalara varmadan uyuşmazlığı çözüme kavuşturmaktır. Bu yöntemle birlikte taraflar kendi rızaları ile görüştükleri için usul ve kuralları kendileri belirleyip, ortak bir kararda buluşmaya çalışacaklardır. Aynı zamanda taraflara uyuşmazlık süresini ve sonuçlarını da denetleme imkânı vermektedir (Özcan, 2015: 101). Taraflar arasında uyuşmazlık konusu tartışılıp, karara varıldığında yazılı bir sözleşme yapılır. Ancak burada önemli olan unsur şudur ki; müzakerede alınan kararlar taraflar için

bağlayıcı değildir, yani taraflar karşılıklı olarak anlaşsalar dahi mahkeme yoluna gidebilirler (Konuralp, 2011: 25).

1.7.3. Tahkim

Tahkim; tarafların arasında var olan ya da muhtemel olan uyuşmazlık konusunun, yargı organına başvurmadan, hakem olarak nitelendirilen özel kişilerce çözüme kavuşturulmasıdır. Hakem olarak adlandırılan bu özel kişiler uyuşmazlık konusunda bilgi ve birikime, yeterli donanıma sahip ve tecrübeli kişilerdir. Taraflar uyuşmazlık konusunu hakemlere havale edince hakemlerin kararlarına razı olduklarını gösterir. Tarafların bu hareketiyle hakemler sanki bir mahkeme konumuna gelmiş olur. Bu nedenle hakem mahkemeleri de denilmektedir (Özcan, 2015: 94-95).

Tahkim iki farklı şekilde yapılabilmektedir. İlki tarafların isteği doğrultusunda hakeme gidip uyuşmazlığı çözmeye çalışmaları durumunu ifade eden ihtiyari tahkim, ikincisi ise zorunluluk durumunu ifade eden mecburi tahkimdir. Mecburi tahkim durumlarında hakeme başvurmak zorunludur. Günümüzde tahkim kurumuna uluslararası uyuşmazlıkların çözümünde daha çok başvurulmaktadır. Tahkim kurumuna bakıldığında hem yerel mahkemelere hızlı çözüm sunması yönünden bir alternatif olurken, hem de uluslararası çerçevede uyuşmazlık çözme yöntemidir (Özcan, 2015: 95).

Tahkime başvurulduğunda burada hakem uyuşmazlığı bir karara bağlar, ancak bunun yanında gerekli tavsiyelerde de bulunur. Bu süreçte taraflar delilleri ileri sürerken, bunun yanında bilirkişi atanması veya tanık dinlenmesini de talep edebilirler (Bozdoğan, 2018: 57). Bu uyuşmazlık konusunda tahkim sonunda hakemin vereceği kararlar bağlayıcıdır ve kesindir (Özbay, 2006: 473). Tahkimin birçok ülkede sıklıkla başvuru alan alternatif bir çözüm yolu olmasında; karar verme süresinin hızlı olması, ucuz maliyetli bir yol olması, uzman hakemlerin varlığı, taraflarca tahkim yerinin belirlenebilmesi, yargılama aşamasında daha az prosedür içermesi sayılabilir (Ceylan, 2010: 193).

1.7.4. Arabuluculuk

Arabuluculuk; tamamen tarafsız, bağımsız ve objektif konumda olan bir üçüncü kişinin, uyuşmazlık konusunun taraflarını, konuşmaları için bir araya getiren kendi çözümlerini bulmak amacıyla, tarafların aralarında iletişim kurmalarını sağlayan, alternatif bir uyuşmazlık çözme yoludur (Özekes, 2006: 44). Arabulucu ise; tarafları uyuşmazlık

konusu üzerinde konuşmaları ve çözüme kavuşturmalarını sağlama amacıyla bir araya getiren, tarafsız, bağımsız ve özel eğitimini almış kişilerdir (Özcan, 2015: 98). Önemle belirtmek gerekir ki arabulucu uyuşmazlık konusunda karar vermemekte, sadece tarafları konuşmaları adına bir araya toplamaya çalışmaktadır. Konunun çözümü taraflara aittir. Tarafların karşılıklı olarak birbirlerinin talep ve savunmalarını dinleyip, kendilerince menfaat dengelerini sağlayıp, çözüme kavuşturmaları gerekmektedir. Yani arabulucu tarafların anlaşmaları için gerekli olan ortamı hazırlayıp onlara sunmaktadır (Bozdoğan, 2018: 58).

Arabulucu; tarafsız, objektif olan, kendi kararlarını taraflara aktarmayan, tarafları konuşmaları için bir araya getiren, uyuşmazlığın sonunda herhangi bir çıkarı bulunmayan, uyuşmazlık konusunda karar vermesi gerekmeyen, süreci kolaylaştırmayı sağlayan bir kişidir. Bu nedenle tarafları uyuşmazlık konuları üzerinde düşündürüp, menfaatlerini tekrar göz önüne getirmelerini ve daha önce olmuş veya süreç içinde olabilecek tüm sonuçları gözden geçirmelerine yardımcı olmaktadır. Burada önemli olan kendisinin tarafsızlığını bozmadan uyuşmazlık konusunun taraflarına yardımcı olmaktır (Ceylan, 2010: 192).

Arabuluculuğun tahkimle farkına bakılacak olursa; tahkimde bir hakem bulunmakta ve gerekli delilleri inceleyip karara varmaktadır. Yani hakemin arayış bulma gibi bir görevi yoktur. Arabuluculukta ise konunun tamamen çözülüp çözülmemesi taraflara bağlıdır. Arabulucu taraflara sadece konuşmalarında bir de tıkanıkları noktalarda tekrar ortak bir masa etrafında toplanmalarını sağlamaktadır (Özcan, 2015: 99).

Vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili her durum için arabuluculuk yöntemi kullanılmaz, genellikle uyuşmazlık konularının çözülmeden itiraz aşamasındaki durumlarda, tahsilden kaynaklanan anlaşmazlıklarda, tarafların birinin olmaması durumunda neticeye varılmasının mümkün olmadığı durumlarda ve görüşmeler sırasında vergi mükellefinin iyi niyetle davranmadığı durumlarda arabuluculuk yöntemi uygundur (Biniş, 2013: 19-20).

1.7.5. Uzlaşma- Uzlaştırma

Uzlaşmak; karşılıklı olarak tarafların kendi aralarında ortaya çıkan fikir ve düşünce ayrılığını, aralarında ortak noktada anlaşarak çözüme kavuşturmadır. Yani her iki tarafta kendinden ödün vererek ortak noktada sorunu barış içinde halletmektedir. Uzlaşmada tarafların eşit olması nedeniyle sözleşme niteliği daha baskın olan bir çözüm yolu olduğu kabul edilir (Kumrulu, 1989: 17).

Uzlaştırma; üçüncü bir kişinin uyuşmazlığı çözme adına, taraflara baskı uygulamadan tamamen barışçıl yollarla çözmeye teşvik eden bir durumdur. Burada taraflar kendileri çözüm üretmektedir. Uzlaştırıcı, eğer taraflar uzlaşmada görüşüp bir sonuca varmadıysa, bu durumda tekrardan gerekli iletişimi sağlama amacıyla adım atacak tarafsız bir üçüncü kişidir. Yani uzlaştırıcı taraflar arasında iletişimi sağlar, olası durumlarda çözüm üretir ya da anlaşma sağlanamamış konunun sonuca bağlanması adına çaba gösterir. Uzlaştırma ile arabuluculuk aynı kabul edilse de teorik olarak farklıdır. Arabulucunun çözüm önerisinde bulunması mümkün değilken, uzlaştırıcı çözüm önerileri sunar ve bunun neticesinde anlaşmalarını hedefler. Ortak nokta ise; her iki kurumda uyuşmazlık konusunda tarafların anlaşmalarını sağlamak için çaba göstermeleri, tarafları zorlama güçlerinin olmaması, sonuca varılmasının yalnızca taraflara bağlı olması sayılabilir (Özcan, 2015: 96-97).

1.7.6. Sulh

Tarafların istekleri doğrultusunda uyuşmazlığı çözmek veya uyuşmazlığın çıkmasını engellemek amacıyla oluşturulan bir sözleşmedir. Uygulamada davacı ve davalı olmak üzere davacının taleplerinin bir kısmından vazgeçmesi, yani kısmi feragat; davalının ise kısmi kabulüyle ortaya bir sulh sözleşmesi çıkar (Özcan, 2015: 100). Kısaca sulh; bir uyuşmazlık konusu, karşılıklı fedakârlıklar ve bir sözleşme olma unsurlarını içinde barındırmaktadır (Uluslan , 2012: 980).

Sulh; uyuşmazlık davasının sonunda bir karar verir ve bu karar kesin hüküm doğurur ve davayı sona erdirir. Mahkemenin hükmüne gerek kalmadan da sulh ile dava sona erer. Sulh tarafların rızalarına dayanır. Bunun yanında ucuz, hızlı ve basit bir yoldur. *“Burada amaç, temel işlev hükmünün tamamlayıcısı olmak değil; hükmün yerine geçmektir”* (Akil, 2012: 6-7).

1.7.7. Bilirkişilik

Bilirkişi; alanında uzman ve bilgi birikimine sahip olan, yargılama sırasında hakimin uzmanlık alanına girmediği bir konuda, hakimin başvurduğu bu başvuruya istinaden yargılamayı aydınlatan, yargılamanın gidişatını değiştiren, kendinde var olan teknik bilgi ve tecrübelerini olaya aktararak değerlendirme yapan, bu değerlendirmelerini hakime bildiren yani kararı verme sırasında hakime yardımcı olan uzman kişilerdir. Yargılamada genel yetkili olan hakimlerin davalara bakarken bazı konularda zorlanması, bu konuların aydınlatılması

için de bir kişiden yardım alması mümkündür. Bilirkişiler ve bilirkişilik kurumu burada devreye girmektedir (Özcan, 2015: 101-102).

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 28.04.1998 Tarih ve E. 1998/8-68 K.1998/143 sayılı kararında da belirtildiği gibi; “ *Bilirkişi, bir sorunun çözümünde uzmanlığından yararlanan kişi olup görevi, uzman olduğu alanda mahkemeye yardımcı olmaktır. Bilirkişi mesleki ve teknik bilgisini somut olaya uygulayıp bundan çıkacak bilimsel ve maddi sonuçları saptamakla yükümlüdür. Bunun ötesinde kendisinden hukuksal sonuç bildirmesi istenmez. Bilirkişi kendiliğinden böyle bir sonuç bildirmiş ise bu, hakimi bağlamaz. Çünkü saptanan maddi gerçeğin yasa normundaki ölçütlere göre suç oluşturup oluşturmayacağını tartışıp karar vermek hakimın görevidir*” şeklinde ifade edilmiştir.

1.7.8. Üst Makama Başvuru

Üst makama başvuru yolu İYUK'un 11'inci maddesinde ele alınmıştır. Bu maddeye göre; “*bir işlemin geri alınması, değiştirilmesi, kaldırılması veya yeni bir işlem yapılması idari dava başlamadan önce üst makamdan istenebilir, eğer ki açılmış olan bir idari dava varsa, bu işlem idari dava açma süresini durdurur. Burada altmış günlük bir süre tanınmıştır. Bu süre içinde herhangi bir cevap verilmezse zimni ret sayılır, bu red üzerine dava açma süresi yeniden işlemeye başlar*”.

Bu maddeden de anlaşılacağı üzere; ortada önce idari dava konusu olabilecek bir idari işlem ve eylem olmalıdır. Burada bir işleme karşı dava açmak için üst makama başvuru yolunun tüketilmiş olmasına gerek yoktur. Kişi, işleme karşı idari başvuru yoluna gitmeye ya da işlemi doğrudan idari davaya götürme özgürlüğüne sahiptir (Sarıaslan, 2012: 120). Burada amaç; işlemlerin yeniden gözden geçirilerek, uyuşmazlıkların dava konusu edilmeden idari bir başvuru ile çözüme kavuşmasını sağlamaktır. Böylece yargı organı meşgul edilmeden, ilgililer açısından daha az masraflı ve daha kısa sürede uyuşmazlık sonuca bağlanır. Yani bu başvuru yolu bir itiraz değil, idarenin kararlarını tekrar gözden geçirme imkânı sağlayan ve uyuşmazlığı davaya gerek kalmadan sona erdirmeyi sağlayan alternatif bir yoldur (Sarıaslan , 2012: 121).

1.7.9. Erken Tarafsız Ön Değerlendirme

Erken tarafsız ön değerlendirme; bağımsız, objektif ve deneyimli olan üçüncü bir kişinin, taraflara uyuşmazlık konusunun çözüme kavuşması adına, izlenmesi gereken yolları,

uyuşmazlığın nasıl oluştuğunu, nasıl geliştiğini, bundan sonraki süreçte neler olacağı hakkında bilgi vermesini öngören alternatif bir yoldur (Tanrıver, 2006: 161).

Bu çözüm yolunda tarafların uyması gereken zorunlu bir prosedürü yoktur. Taraflar ve varsa avukatları toplanır. Bu toplantıda bağımsız üçüncü kişi bir değerlendirme raporu hazırlar. Bu raporla birlikte taraflara uyuşmazlığı çözüme çeşitli çözüm önerileri sunar. Taraflar bu önerilerden birini kabul ederlerse uyuşmazlığı, bu çerçevede sona erdirebilirler. Eğer çözüm önerilerini kabul etmezler ise rapordaki bilgiler saklı kalır (Bozdoğan, 2018: 59). Bu yöntemin uygulamaya elverişli olup olmadığı yönünde çeşitli tartışmalar mevcuttur. Ancak sağladığı fayda olarak; yargı aşamasından önce uyuşmazlığın çözülmesinde ve uyuşmazlık sürecinde taraflar arasındaki gerginliğin azalmasına yardımcı olması, bir de dava hazırlığını genişletmesi sayılabilir (Biniş, 2013: 21).

1.7.10. Vakıaların Saptanması

Vakıaların saptanması; tarafsız üçüncü kişi tarafından uyuşmazlığın sınırlarını, esaslarını belirleyen bir tür araştırma yöntemi de olan, taraflar onay vermedikçe bağlayıcı olmayan bir uyuşmazlık çözüm yoludur (Özbay, 2006: 468). Burada uyuşmazlık konusu tespit edilmekte, taraflar arasında uyuşmazlığı teşkil eden hususlarda anlaşmaya varılmakta ve deneyimli, uzman olan üçüncü bir kişi aracılığıyla çözüme kavuşturulmuş olmaktadır (Tanrıver, 2006: 161-162).

Taraflar arasında eğer bir uzlaşma olmazsa araya vakıa saptayıcısı girer ve bir rapor hazırlar (Biniş, 2013, s. 21). Bu raporda tarafların uyuşmazlık konusunu davaya taşıdıklarında neler yaşayacaklarını, davayı kazanma yüzdeleri hakkında taraflara bilgi vermektedir. Daha detaylı olması ve uyuşmazlığın ilerleyen süreçlerinde ortaya çıkması erken tarafsız ön değerlendirmeden ayrılma noktasıdır (Bozdoğan, 2018: 60).

1.7.11. Kısa Yargılama

Uyuşmazlıkların çözümünde alternatif bir yol olan kısa yargılamada; uyuşmazlığı çözmeye etkili olan kişiler ile uyuşmazlık taraflarının danışmanları görüşme yapmakta ve tarafsız olan danışmanlar yardımıyla uyuşmazlığı sonuca bağlamaktadırlar. Kurulda yer alan üyelere temsilci çözüm elemanı denmektedir. Bu yola genellikle büyük miktartlı, daha karmaşık olan uyuşmazlık konuları ile taraf sayısının fazla olduğu davalarda başvurulmaktadır. Kurul tarafları dinler, bütün bilgileri değerlendirir ve gerekirse tanıklara

başvurabilir, böylece uyuşmazlık konusunun sona ermesi için görüşmelerde bulunur (Bozdoğan, 2018: 60).

1.8. Alternatif Yolların Karşılaştırılması

Vergi uyuşmazlıklarında başvuru yapılan çeşitli alternatif yollar yukarıda anlatılmıştır. Tablo 1.1’de de alternatif yolların karşılaştırılmasına dair bilgiler yer almıştır. Bu tabloya göre birbirlerinden çok küçük farklarla ayrılan, vergisel uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan alternatif yolların başvuru süresi, bilirkişilik hariç genellikle dava açılmadan önce kullanılmaktadır. Alternatif yolların ortak noktaları ise amaçlarıdır. Amaçları, uyuşmazlıkları çözüme kavuşturma ve yargının iş yükünü hafifletmektir. Alternatif yolların kapsamına bakılacak olursa; taraflar arasında doğması muhtemel ya da doğmuş ihtilafların çözümüdür. Dava açma süresine etkisi ifade edilecek olursa; ombudsmanlık ve üst makama başvuru dava açma süresini durdururken, diğer yollar genellikle dava açma süresini etkilememektedir. Alternatif çözüm yollarının diğer ortak ve farklı özellikleri Tablo 1.1’de detaylı olarak açıklanmıştır.

Tablo 1.1. Vergi uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolların Karşılaştırılması

	Ombudsman	Tahkim	Uzlaşma	Arabulucu	Sulh	Müzakere	Bilirkişilik	Üst Makama Başvuru
Yapılan Çalışmalar	Denetim, İnceleme, Araştırma, Dava açma, İhtar, Talimat, Tavsiye	Tarafları barışçıl yoldan uzlaştırma	Çıkar ayrılığını karşılıklı ödünler vererek, barış içinde uyuşma	Tarafların kendi çözümlerini üretmelerine yardımcı olan bağımsız ve tarafsız yol gösterme	Uyuşmazlığın çözümü için bir sözleşme yapılır ve taraflar haklarından karşılıklı fedakârlıkta bulunur	Üçüncü bir kişi araya girmeden doğrudan taraflarca veya avukatları aracılığıyla yürütülen müşterek bir zeminde buluşabilme faaliyetleri	Sahip olduğu teknik bilgiyi kullanarak olay hakkındaki görüşünü mahkemeye bildirmek ve hakimin karar vermesine yardımcı olmak	Kamu idaresi almış olduğu kararın, yapmış olduğu işlemin hukuka uygunluğunu gözden geçirir
Kararların Bağlayıcılığı	Yok	Var	Yok	Yok	Var	Yok	Yok	Var
Faaliyete Başlama	Re'sen veya Şikâyet Başvurusu Üzerine	Mecburi tahkim hariç, talep Üzerine	Talep üzerine	Talep Üzerine	Talep Üzerine	Talep Üzerine	Talep Üzerine	Başvuru Üzerine

Kaynak: Onur Özcan, Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Vergilendirme Açısından Etkinliğinin Analizi Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2015, s. 108-109

2. BÖLÜM

2. TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜM SÜRECİ

2.1. Vergi Yargısı Kavramı ve Kapsamı

Mükellef veya vergi sorumluları ile devlet arasında ortaya çıkan vergisel uyuşmazlıklarda barışçıl yollardan bir sonuca varılamaması durumunda, uyuşmazlığın tarafları konuyu yargıya taşıyıp, bağımsız yargı organları aracılığı ile uyuşmazlık konusunu çözüme kavuşturabileceklerdir. Vergisel uyuşmazlıkların çözümü için başvuru bu yargı yoluna vergi yargısı denilmektedir (Pazarlıoğlu, 2010: 28). Yargı yolu ile çözüme kavuşturulmaya çalışılan uyuşmazlıklar ortadan kaldırılırken, diğer yandan da bağımsız organlar tarafından yapılan işlemlerin vergilerin yasallığı ilkesi çerçevesinde kanunlara uygunluğu da denetlenmektedir. Bu esas fonksiyonların yanında içtihad ve yorum yolu ile de vergi yargısı vergi hukukunun gelişimine katkı sağlamaktadır (Öncel vd. 2013: 185).

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde verginin yasallığı ilkesi kavramı yer almaktadır. Bu maddeye göre *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali güce göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muafık, istisna indirim ve oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı'na aittir"*. Vergi yargısının anayasal temellerine vurgu yapan bu kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere vergi; mükellef veya sorumlular için bir ödevdir. Devlet yasaların çizdiği sınırlar ve verdiği yetkiler çerçevesinde vergiyi toplamaya yetkilidir. Sosyal devletin bir gereği olarak da bu vergiyi herkesten mali gücüne göre almaktadır ve tarafların hukuki güvenliğini sağlamaktadır. Vergisel uyuşmazlıkların yargısal denetimini sağlamak, vergi yargılama hukukunun oluşum sebebidir. Bu nedenle idare tarafından yapılan işlemlerin denetime tabi olması hukuk devletinin bir gereği aynı zamanda da vergi ödevlilerine bir güvencedir (Aksüt, 2010: 305).

Verginin yasallığı ilkesinden de yola çıkarak vergi yargısının konusuna bakılacak olursa; vergisel işlemler ve bu işlemlere uygulanacak olan müeyyideler yer almaktadır. Genel olarak ifade edilecek olursa; vergi yargısının iki fonksiyonu vardır. Bu fonksiyonlardan ilki

vergisel uyuşmazlıkları yargı önünde çözüme kavuşturmak, ikinci fonksiyonu ise; hukuk boşluklarının yaşandığı durumlarda yol gösterici olması adına yapılan hukuki bir görüş, içtihad oluşturmaktır(Bozdoğan, 2018: 38).

Vergi yargısı kavramı ile birlikte mali yargı kavramı da kullanılabilir. Ancak bu iki kavram birbirinden farklıdır. Mali yargı kavramı; vergi yargısını da içine alan daha geniş bir kavramdır. Mali yargı; kamu gelirleri, kamu giderleri, borçlanma ve devletin mali işlemlerine yönelik uyuşmazlıkların çözümünü ifade eden bir kavramdır. Vergi yargısı ise; kamusal gelir kaynaklarından sadece vergi gelirlerini ve vergisel işlemlere dair çıkan uyuşmazlıkların çözümünü ifade etmektedir (Erdal, 2018: 5).

Vergi yargısı, mali yargının bir alt dalını oluşturmaktadır. Mali yargı; hem kamu gelirlerini hem de kamu harcamalarının hukuka uygunluğunun denetimini kapsamaktadır. Bu denetimleri kamu gelirlerinin yanında merkezi yönetime bağlı kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir, gider ve mallarını da kapsayacak şekilde TBMM adına Sayıştay yapmaktadır. Vergi yargısı ise; kamu gelirlerinin denetimi ile yetkilidir. Bu yetki ve denetimlerini ise Vergi Mahkemeleri, BİM ve Danıştay aracılığı ile gerçekleştirmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 5).

Vergi yargısı kavramı tüm bu vergisel uyuşmazlıkların çözümü yanında, vergi yargısında görevli olan mahkemelerin kurulması, bu organların işleyişleri ve görev alanlarını belirten hükümleri de kapsamaktadır. Çünkü vergisel uyuşmazlıkların çözümünde görev alan bu yetkili organların işleyiş tarzları konunun çözümü açısından önemli bir etki oluşturmaktadır (Altundemir, 1998: 17). Ülkemizde vergi yargısı bağımsız olmayıp, idari yargının alt dalı olarak yer almaktadır. Vergi yargısının hangi yargı dalının içinde yer aldığı ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Örneğin; Almanya'da bağımsız bir yargı kolu iken, Fransa'da vergisel uyuşmazlıkların bir kısmı adli bir kısmı ise idari yargı altında yer almakta ve çözüme kavuşturulmaktadır (Çatal, 2002: 7).

Genel olarak ifade edilecek olursa, vergi yargısının bağımsız olup olmadığı ve hangi yargı kolunun içinde yer aldığı tartışmalı bir konudur. İdare hukukçuları ve özel hukukçular vergi yargısının bağımsızlığını kabul etmemektedirler. İdare hukukçuları vergisel uyuşmazlıkların idari yargı içinde çözülmesi gerektiğini savunurken, özel hukukçular adli yargı içinde çözülmesi gerektiğini savunmaktadır. Bunun yanında maliyecilerden oluşan bir grup ise; vergi yargısının bağımsız olması gerektiğini vurgulamaktadırlar (Altundemir,

1998: 26). 82 Anayasasında vergi yargısı üç farklı kanunla düzenlenmiştir. Bu kanunlar; 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu'dur.

2.2. Vergi Yargısının İşlevleri

Uyuşmazlıkların tarafları olan vergi mükellefi veya sorumluları ile idare arasında ortaya çıkan vergisel ihtilafların çözüme kavuşturulması vergi yargısının konusunu oluşturmaktadır (Karakoç, 1995: 17). Vergi yargısının işlevleri; yargısal denetim, hukuki güvenlik sağlama, vergi adaleti sağlama, uyuşmazlıkları çözüme kavuşturma ve içtihat oluşturma işlevleri şeklinde beş başlık altında aşağıda açıklanmıştır.

2.2.1. Yargısal Denetim İşlevi

82 Anayasasının 125'inci maddesinde ifade edildiği gibi "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*". Bu maddeden de anlaşılacağı üzere idareye yönelik bir yargısal denetim ifade edilmiştir. Yargısal denetim, vergi kanunları ve vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen uygulamaların adaleti sağlamada yetersiz kaldığı durumlarda adaleti sağlamaya yardımcı olmaktadır (Erdal, 2018: 10). Değişen ekonomik koşullara uyum sağlaması gereken vergi kanunlarının sık sık değişmesi ve takip edilememesi gerek mükellefler gerekse idarenin hatalar yapmasına sebebiyet verebilmektedir. Bu hatalar ise taraflar arasında uyuşmazlığa konu olabilmektedir. Hukuk devletinin bir gereği olarak gerek idare gerekse mükelleflerin işlemleri denetimlere tabidir. Bu nedenle vergi yargısı hem idare hem de vergi mükelleflerini denetleyerek uyuşmazlık konusunu kesin olarak çözüme kavuşturmayı amaçlamaktadır (Pazarlıoğlu, 2010: 40).

2.2.2. Hukuki Güvenliği Sağlama İşlevi

Hukuk devleti kavramı gereği; idarenin bütün eylem ve işlemlerinin kanunların çizdiği sınırlar içinde ve yine kanunların denetimi altında olması aynı zamanda bu sınırların hem mükellef hem de idare açısından belli olması gerekir ki vatandaşların devlete olan güveni sağlansın. Bu da ancak hukuki güvenliğin sağlandığı hukuk devletinde mümkündür (Yılmaz, 2013: 24). Vergi yargısı hem mükellef hem de idarenin işlemlerini denetlerken hem hukuka uygunluğu hem de değişen ekonomik şartlara uyum sağlayarak düzenlenen kaynakları göz

önüne aldığı için her iki taraf açısından hukuki güvenliği sağlamış olacak ve yükümlünün bağımsız yargıya olan güveni de korunmuş olacaktır (Erdal, 2018: 10).

2.2.3. Vergi Adaletini Sağlama İşlevi

82 Anayasasının 73'üncü maddesinde de ifade edildiği gibi vergi adaleti; vergi yükünün mükellefler üzerinde dengeli dağılmasıdır. Herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi adaleti kavramı yatay ve dikey adalet olarak alt başlıklara ayrılmaktadır. Yatay adalet; aynı gelir düzeyine sahip kişilerden eşit vergi alınmasını ifade eden bir kavramdır. Yatay adalette her türlü gelirin beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak Türk vergi sisteminde muafiyet, istisna ve indirim gibi ayrıcalıklı durumların var olması sebebiyle uygulanmamaktadır (Erdal, 2018: 11). Dikey adalet ise; farklı gelir düzeyine sahip olan mükelleflerden farklı vergi alınması durumunu ifade eden bir kavramdır. Yani; daha yüksek gelir elde eden bir mükellef, daha düşük gelir elde eden mükellefe göre daha fazla vergi ödeyecektir. Ancak teşvik uygulamalarından yararlanarak daha yüksek gelir elde eden mükellefler kendilerinden daha az gelir elde eden mükelleflere göre daha az vergi öderler (Erdal, 2018: 11).

Vergilemede adaleti sağlamak için, vergi yükünün belirlenmesi, kimin ne kadar vergi ödeyeceği, mükelleflerin mali güçlerinin iyi belirlenmesi gerekir. Ekonomik koşullara uyum sağlama amacıyla vergi kanunları sık sık değişmekte ve takip edilememekte bu durum da mükellef ve idare arasında çeşitli uyuşmazlıklara sebebiyet verebilmektedir. İşte vergi yargısının bir işlevi olan vergi adaletini sağlama, vergi yargısının konusunu oluşturur. Vergi adaletinin sağlanması vergi yargı sisteminin işlerliğinin güçlü olmasına bağlıdır (Erdal, 2018: 11-12).

2.2.4. Uyuşmazlıkları Çözümüne Kavuşturma İşlevi

Vergi yargısının en önemli konusu; vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulmasıdır. Mükellef ile idare arasında ortaya çıkan ihtilafların barışçıl yollarla çözüme kavuşturulmadığı durumlarda, uyuşmazlık konusu yargıya intikal etmektedir. Yargı organları, önlerine gelen bu uyuşmazlık konusunu kesin olarak çözüme kavuşturmak zorundadır. İşte yetkili vergi organlarının önlerine gelen uyuşmazlık konularını kesin olarak sonuca bağlamaları vergi yargısının uyuşmazlıkları çözme işlevini ifade etmektedir (Karakoç, 1999: 89). Eğer vergi yargı organlarının verdiği kararlar kesin olmazsa, kanun tarafından mükelleflere verilen yasal süreler içinde üst mercilere başvurabilirler. Mükellefler kendilerine

tanınan sürede bu haklarını kullanamazlarsa kesin olmayan karar, kesin karar neticesini almış olur. Vergi yargısının uyuşmazlıkları çözme işlevi sayesinde uyuşmazlıklar ihtilafsız hale gelip sonuca kavuşmaktadır (Erdal, 2018: 13).

82 Anayasasının 36'ncı maddesinde de ifade edildiği gibi “ *Hiçbir mahkeme görev ve yetkisi içinde bulunan davaya bakmaktan kaçınmaz*”. Bu nedenle gerekli usul ve şekil şartlarını taşıyarak açılmış olan bir dava idari aşamada çözüme kavuşmadıysa, yargı aşamasında yetkili yargı organları tarafından uyuşmazlık konularının çözüme kavuşturulması vergi yargısının temel fonksiyonlarından (Yüce, 2010: 46).

2.2.5. İçtihat Oluşturma İşlevi

İçtihat; “*geçmişte verilmiş bir mahkeme kararının, tam olarak anlaşılmayan ve farklı anlamlara gelebilen durumlarda yol gösterici bir fonksiyondur*” (Kıvrakdal, 2006: 13). Ekonomik ve sosyal yaşamın her geçen gün gelişip, değiştiğini göz önüne alınırsa vergi kanunlarında bu değişen ekonomik şartlara uyum sağlayacak şekilde esnek olması gerekmektedir. Vergi kanunlarının esnek olması onların yoruma açık olduğunu ifade etmektedir. Vergi yargısında görev alan organlarının amaçları kanunları yorumlayıp, içtihat oluşturup kanunların asıl oluşturulma nedenlerini ortaya çıkarmaya çalışmaktır (Tosuner ve Arıkan, 2014: 18).

Genel olarak ifade edilecek olursa vergi yargısı organları içtihat sağlama işlevi ile; vergi mevzuatının sık sık değişmesi nedeniyle mevzuatta olan karmaşık hükümleri açığa kavuşturmakta, kanunların bilimsel bir anlayışla diğer uygulamalara ışık tutmakta ve vergi uygulamalarına yön vermektedir. Ancak mevzuat karmaşasından yaşanan olaylarla birlikte dava sayısının artması, vergi yargısına yeterli kalite ve sayı desteği verilmemesi gibi sebepler, vergi yargısının içtihat meydana getirme işlevinin tam olarak uygulanmasına engel teşkil etmektedir (Karakoç, 1999: 94).

2.3. Vergi Yargılamasında Temel Olan İlkeler

Vergi uyuşmazlıkların çözümüne kullanılacak kanunların yanında, bu uyuşmazlıklarda uygulanacak olan usuller de önemlidir. Bu usuller 2577 sayılı İYUK'da düzenlenmektedir. Vergi yargılamasında uyulması ve uygulanması gereken bir takım ilkeler mevcuttur. Bu temel ilkeler; vergi yargılamasının yazılı olması, re'sen araştırma, toplu

yargılama, kıyas yasağı, ekonomik yaklaşım ve delil serbestliği ilkeleri şeklinde altı başlık altında aşağıda açıklanmıştır.

2.3.1. Re'sen Araştırma İlkesi

Re'sen araştırma ilkesinin vergi yargılamasında önemli bir yeri vardır. Yetkili yargı organlarına re'sen araştırma yetkisi tanınmıştır. Bu ilke gereği dava açanlar, bu dava için gerekli olan bütün bilgi ve belgeleri dosyalara ekleyip yetkili organlara sunarlar. Ancak yetkili organlarının bu delillere bağlı kalması gerekmediği gibi bu deliller dışında başka delillerin toplanmasını ve bilgilerin sunulmasını kişilerden veya gerekli olan diğer yerlerden isteyebilmektedirler. Bu duruma re'sen araştırma ilkesi denilmektedir (Sarılı, 2018: 294).

Vergi uyuşmazlıklarında yer alan Danıştay, BİM ve Vergi mahkemeleri, baktıkları davalarda gerekli olan her türlü araştırmayı, incelemeyi re'sen (kendiliğinden) yapar. Kanunlar tarafından belirlenen sürelerde gerekli görürlerse her türlü bilgi ve belgeyi isteyebilirler, kişilerin de bu istekleri yerine getirmeleri zorunludur. Eğer geçerli bir sebep nedeniyle yerine getirilememesi durumu varsa bu süreçte bir defaya mahsus süre uzatılabilir (İYUK Md.20/1).

2.3.2. Yazılılık İlkesi

Yazılı, sözlü ve karma usul olmak üzere çeşitli yargılama usulleri bulunmaktadır. İsimlerinden de anlaşılacağı üzere sözlü usulde; yargılama esnasında yetkili makam önünde sözlü olarak gerekli olan iddia ve savunmalar yapılır. Yazılı usulde ise; yargılamaya dair gerekli olan bilgi ve belgeler dosyaya eklenip, o dosya üzerinden karara varılır. Karma usulde ise; davanın seyrine göre gerekli olan yerlerde yazılı gerekli olan durumlarda sözlü usullerin kullanılmasıyla uygulanmaktadır (Türkbay, 2011: 20).

İYUK'un 1'inci maddesinin 2'nci fıkrasında belirtildiği gibi "*Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi, İdare ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır*" ifadesinden hareketle yargılamada yazılılık ilkesi benimsenmiştir. Vergi yargısında yazılılık ilkesinin uygulanma amacı; mükellef ile idare arasında yaşanan uyuşmazlığı en kısa zamanda çözüme kavuşmasını sağlamaktır (Batun, 2010: 260). Vergi yargılamasında yazılılık esas olmakla birlikte, Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde açılan iptal davaları ve 44.000 TL'yi (2019 yılı için) aşan tam yargı davaları ile vergi, resim, harç ve bunların zam ve cezalarının toplamı 44.000 TL'yi geçtiği durumlarda taraflardan herhangi

birinin isteği üzerine duruşma yapılır (İYUK Md. 18). Duruşma için hazırlanan davetiyeler en az otuz gün önceden taraflara gönderilir (İYUK Md. 17). Duruşma belirlenen gün ve saatte yapıldıktan sonra da on beş gün içinde karar verilir (İYUK Md. 19).

2.3.3. Delil Serbestisi İlkesi

Bir olayda iddia sahibi kişinin söz konusu olan iddiasını yemin hariç her türlü delil ile ispatlayabilmesi durumuna “delil serbestliği ilkesi” denilmektedir. Delil serbestliği ilkesi gereği; bir olay ya da ortaya atılan bir iddia ile ilgili ispat aracı olarak, her türlü delil kullanılabilir. Ancak ispat aracı olarak kullanılacak olan bu delillerin kanuna uygun olması da gerekmektedir. Yemin ve olayla ilgisi olmayan bir kişinin şahitliği ispat aracı, delil olarak kullanılamaz (Sarılı, 2018: 45).

Vergi açısından değerlendirilirse; VUK’un 3’üncü maddesinin B fıkrasında delil konusu ele alınmıştır. Bu maddeye göre; *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan şahit ifadesi ispat aracı olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre mutad ve normal olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir”*. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere ispat aracı olarak getirilen sınırlama yemin ve olayla ilgisi bulunmayan kişi şahitliği ile sınırlı olup, bu istisnalar dışında herşey ispat aracı olarak kullanılabilir. VUK’da yaşanan olaylar neticesinde sunulabilecek deliller tek tek belirtilmediği için takdiri delil sisteminin olduğu kabul edilmektedir (Erkan, 2000: 25). Ayrıca vergi hukuku açısından defter ve belgelerin dışında yaşanan olaylar neticesinde ispat aracı olarak; bilirkişi raporları, hizmet sözleşmeleri, kira kontratı, idari tutanaklar da sayılabilir (Sarılı, 2018: 46).

2.3.4. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Toplu yargılama usulü; hakimlerin birden fazla ve toplu halde yargılamada bulunması durumunu ifade eden bir kavramdır (Bayraklı, 1998: 59). Türk vergi yargılama sisteminde genel olarak idari yargı yerleri toplu yargılama usulünü kullanmaktadır. Vergi mahkemeleri, BİM’ler ve Danıştay kurul halinde yargılama gerçekleştirmektedirler (Nevzat, 2012: 209). Toplu yargılama usulünün kullanılması çeşitli sebeplerden dolayı savunulmaktadır. Bu sebepler; yargılamada adaleti daha iyi dağıtacağı, karşılıklı denetimi sağlayacağı, hakimlerin

bilgi ve tecrübelerinin birleşip, tek hakimle verilecek olan kararlara karşı daha iyi ve sağlıklı sonuçlar alınabileceğinin düşünülmesidir (Kızılot ve Kızılot, 2012: 305).

2.3.5. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas, bir olayda mevcutta var olan kuralın, o olaya benzer ancak kanunda düzenlenmemiş başka bir olaya uygulanmasıdır. 82 Anayasasının 73'üncü maddesinde ifade edilen kanunilik ilkesi gereği vergi yargısında kıyas yasaktır. Bu durumda vergi yargılamasında görevli hakim hem kanunları yorumlarken hem de uygularken bu yasağı göz önüne alması gerekir (Şenyüz vd. 2016: 273). Kıyas daha çok Medeni Hukuk, Ticaret Hukuku ve Borçlar Hukuku gibi özel hukukta yer alan durumlarda kanun boşluklarını doldurmak amacıyla kullanılmaktadır. Ancak kamu hukuku alanında ise, emredici hükümlerin varlığı, kamu düzeni ve kamu yararının üstün olduğu gerekçesiyle kıyas yasaktır (Tuncer, 1999: 18).

Verginin kanunilik ilkesi kıyas ile örtüşmemektedir. Kıyas uygulandığında sadece kanunilik ilkesine değil verginin sosyal adaleti konusunda da zedelenmelere sebebiyet verecektir. Bu nedenle kıyasın hem yargı yükünü arttırabilme olasılığını önlemek, hem de yargının daha adil kararlar vererek yükümlülere güven sağlamasını gerçekleştirmek amacıyla vergi yargısında kıyas yasağı ilkesi bulunmaktadır (Pazarlıoğlu, 2010: 42).

2.3.6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Ekonomik yaklaşım ilkesi; vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle yakından ilgilidir. VUK'un 19'uncu maddesinde vergiyi doğuran olay "*Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*" şeklinde ifade edilmiştir. VUK'un 3'üncü maddesindeki ifadede ekonomik yaklaşım ilkesinin benimsendiği anlaşılmaktadır. Bu hükme göre "*vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" ifadesi yer almaktadır. Ekonomik yaklaşım, vergiyi doğuran olayın hukuki biçiminden ziyade gerçek değerinin esas alınmasını vurgulamaktadır. Ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum unsurlarından oluşmaktadır. Buna göre ekonomik irdeleme; vergiyi doğuran olayın ekonomik özelliğinin belirlenmesi ve değerlendirmesini ifade ederken, ekonomik yaklaşım ise; vergiyi doğuran olaya uygulanacak olan kanunların, hukuk kurallarının ekonomik gerçekler dikkate alınarak belirlenmesi durumunu ifade etmektedir. Ekonomik yorum, karar aşamasında uygulanmaktadır. Bu iki kavram ekonomik yaklaşımı oluşturan unsurlardır (Öncel vd. 2013: 24-25).

Bu konuyla alakalı olarak Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 10.01.1987 tarihli ve 1196/7 sayılı kararında “*Vergi hukukunda muamelelerin ekonomik yönü önemli olup medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlanmak, vergi hukuku prensipleriyle bağdaşmaz*” şeklindeki ifadesi ekonomik yaklaşım ilkesini kabul eden bir karar olarak bulunmaktadır. Genel olarak VUK'un 3'üncü maddesinden de anlaşılacağı üzere ekonomik yaklaşım ilkesi için önemli olan unsur vergiyi doğuran olayın sadece ismi, biçimi değil, ekonomik anlamının da göz önüne alınarak değerlendirilmesidir (Öncel vd. 2013: 25).

2.4. Türkiye’de Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi

Vergi yargısının tarihsel süreç içinde yaşamış olduğu gelişim Cumhuriyet Öncesi ve Cumhuriyet Sonrası dönem olarak ele alınmaktadır. Aşağıda iki başlık halinde yer alan bu dönemler açıklanmıştır.

2.4.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Teokratik ve monarşik bir yapıya sahip olan Osmanlı’da (Şenlen, 1994: 402), tanzimattan önceki süreçte idari ve yargısal işler ayrı bir makam olarak yer almamış, bir şahıs veya kurul hem idari işlerden sorumlu hem de yargısal görev ve yetkilere sahiptir (Özdeş, 1986: 12). Tanzimata kadar olan süreçte adli ve idari makamlar birbirinden ayrılmadığı için ortaya çıkan uyuşmazlık konuları da kadılar tarafından çözüme kavuşturulmuştur. Yardım alınan bu kadılık müessesesi ise adli yargı içinde yer almaktaydı. Vergi yargısından bahsetmek tanzimat öncesi dönem için söz konusu olmazken, tanzimat sonrası dönemde ise vergi yargısında Fransız vergi yargısının etkisinde kaldığı görülmektedir (Yüce, 2010: 61-62). Dolayısıyla bu yapılanmadan yola çıkarak Osmanlı İmparatorluğu’nda vergi ile ilgili ve diğer idari işlerle de ilgili olarak, idari yapının herhangi bir hukuksal denetime tabi olmaması, Osmanlı’da vergi yargısında olmamasının sebepleri arasında olduğu söylenebilir (Kanmaz , 2010: 10).

Osmanlı’da bakıldığı zaman ilk vergi uygulaması; Orhan Gazi’nin “ *her kim pazarda satış yapıp, para kazanırsa bunun iki akçasını versin, satamazsa hiçbir şey vermesin ve bu kuralı kim bozarsa tanrıda onun dinini ve dünyasını bozsun*” şeklindeki fermanı ile gerçekleştirilmiştir (Türkbay, 2011: 10). Genel olarak ifade edilecek olursa; Osmanlı’da oluşan vergi yapısında iki tür ayrıma gidildiği görülür. Bunlardan ilki şer’i, diğeri ise örfi vergilerdir. Şer’i vergiler İslam dinini esas alıp, bu esaslara uygun olarak toplanan vergiler

olup, örfi vergiler ise padişahın sözünü esas alan, padişahın vergilendirme yetkisi çerçevesinde toplanan vergilerden oluşmaktadır.

Osmanlı'da yaşanan mali uyuşmazlıklar ile ilgili olarak çeşitli arayışlar içine girilmiş, ilk uygulama olarak da Tanzimat fermanı ile vergi alanında padişahın sınırsız olan yetkileri kısıtlanmıştır. Bu fermanla vergilemede adalet ve eşitlik kavramları da yer almıştır. Ortaya atılan bu uygulamayı denetlemek içinde Meclisi Ahkâmı Adliye adı altında bir meclis oluşturulmuştur (Çil, 1996: 30). Mali davaların çözüme kavuşmasında, Tanzimat döneminin ilk zamanlarında “Meclis-i Muhasebe-i Maliye”, “Zimemat Komisyonu”, “Meclisi Vala”, “Muhassıllık Meclisleri” gibi çeşitli oluşumlardan fayda sağlanmış ve 1864 Vilayet Nizamnamesi ile de vergisel işlemlerden doğan uyuşmazlıkların incelenmesi, vergi yargısı görevi İdare Meclislerine bırakılmıştır. Bu yaşanan uyuşmazlıklar için yer alan üst kuruluş ise, Divanı Muhasebat Dairesi olarak yer almıştır (Armağan, 2009: 203). Bugünkü anlamda günümüze en yakın vergi yargısı uygulaması veya teşkilatı 1868 yılında Fransa'dan örnek alınarak oluşturulan Şura-ı Devlet Nizamnamesi, bugünkü adıyla Danıştay kurulmuştur (Yeşilbaş, 2014: 63). Oluşturulan Şura-ı Devlet'in görevleri arasında vergisel uyuşmazlıkların çözümlenmesi de yer almıştır (Çatal, 2002: 9).

Şura-ı Devlet'in kurulmasından sonra vergilerle ilgili çeşitli düzenlemeler yapılmaya çalışılmıştır. İlk olarak dolaysız vergilerle ilgili uyuşmazlıklara bakacak birinci ve ikinci derece merci olarak gösterilen il ve ilçe idare meclislerinde davalar görülüp, bu kararlara karşı da temyiz yeri olarak Danıştay'a gidilmekteydi. Zamanla oluşan iş yoğunluğu nedeniyle uyuşmazlıkların çözümü mal memurlarına devredildi. Dolaylı vergiler içinse bir yargı yeri gösterilmemiş olup, adliye mahkemelerinde çözüme kavuşturulmaktaydı (Yeşilbaş, 2014: 53). Osmanlı'nın yapısı gereği bütün erklerin tek bir kuvvet olarak padişahın elinde bulunması, aynı zamanda Danıştay'da davalara bakacak mevcut bir daire olmaması gibi nedenlerden dolayı, Danıştay'ın kararları ilam niteliği alamamış ve yargısal görev ve yetkilerini yerine getirememiştir. 1876 yılında oluşturulan Kanuni Esasi ile devlet ile bireylerin arasında oluşan davaların görülme yetkisi Danıştay'dan alınarak, bu kurumun görevi de sonlandırılmıştır (Armağan, 2009: 203). Genel olarak ifade edilecek olursa, Osmanlı Devleti'nin son zamanlarına kadar oluşturulmuş sistemli bir vergi yargısı sisteminden söz etmek mümkün olmazken, devletin sona ermesinden çok kısa süre öncesinde vergi ile ilgili çeşitli çalışmalar ve uygulamalar yapılmaya, sistemli bir vergi yargısı oluşturulmaya çalışıldığının izlerine rastlanmaktadır (Yıldız ve Bostan, 2017: 110).

2.4.2. Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyet'in ilk yıllarında vergiye dair çok çeşitli değişiklikler gündeme gelmiştir. Bu değişiklikler; vergiye dair yeni kanunların oluşturulması, mevcutta var olan kanunların düzenlenmesi ve vergi oranlarının arttırılması şeklinde ifade edilebilir. Yine bu dönemde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili olan il ve ilçe meclislerinin bu yetkileri geri alınmış ve dolaysız vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıkları çözmek için idari komisyonlar oluşturulmuştur. Oluşturulan bu komisyonlar her vergi için ayrı ayrı itiraz ve temyiz incelemesi ile görevlendirilmiştir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 27). Cumhuriyet döneminde gerçekleştirilmiş olan düzenlemeler 1982 öncesi dönem ve 1982 sonrası dönem şeklinde iki döneme tasnif edilmiş olarak aşağıda açıklanacaktır.

2.4.2.1. 1982 yılı öncesi dönem

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarından 1982 yılı yargı reformuna kadar olan süreçte vergiye dair birçok düzenleme yapılmıştır. 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile başlangıçta sadece kazanç vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü için oluşturulan Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyon'ları ilerleyen süreçlerde diğer vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de görev almışlardır (Aksoy, 1999:39). 1926 yılında oluşturulan vergi itiraz ve temyiz komisyonları vergi yargısı açısından önemli olup, vergi uyuşmazlıklarının çözümü için yetkilendirilmiş ilk idari mercilerdir (Yıldız ve Bostan, 2017: 111).

06.07.1939 tarihinde yayımlanan 3692 sayılı “ Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun” ile vergi yargısında bir bütünlük oluşturmak amacı ile her vergi için ayrı ayrı komisyon oluşturulmuş sistem terk edilmiştir. Var olan vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının ise gümrük ve pul vergileri dışında yaşanan vergi uyuşmazlıklarının çözümü konularında var olan yetkileri genişletilmiştir. Bu kanun kapsamına girmeyen vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklar içinse doğrudan Danıştay'a başvurabilme imkânı getirilmiştir. Ayrıca itiraz ve temyiz komisyonlarının yapılarında ve vergi yargılama usulünde önemli değişiklikler yapılarak sistematik bir vergi yargısı sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır (Hatipoğlu, 2007: 97).

1950 yılında yayımlanan 5432 sayılı VUK ile daha önce 3692 sayılı kanun ile oluşturulmuş olan vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile ilgili olarak bir değişiklik yapılmamış olup, dağınık olan kanun hükümleri bir araya getirilip toparlanmıştır (Aksoy,

1999: 39). 1961 yılına gelindiğinde 213 sayılı VUK ile yine vergi yargısına dair önemli bir değişiklik yaşanmamıştır. Vergi İtiraz, Vergi Temyiz ve Danıştay'da 213 sayılı VUK'a bağlı vergi kanunlarından doğan vergisel uyuşmazlıklar çözüme kavuşturuluyordu. Ancak gümrük ve tekel idarelerince tahsil edilen vergi ve resimler ile ithalde alınan harcama vergilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar Vergi İtiraz ve Vergi Temyiz Komisyonları dışında kalan idari birimler tarafından çözüme kavuşturuluyordu. İdari birimlerce verilen kararlara karşı Danıştay'a başvuru mümkün olmakla birlikte, VUK hükümlerine tabi olan veya olmayan bütün vergi ihtilaflarında cezai sorumluluk teşkil eden bir konu olması durumunda da ceza mahkemelerine müracaat mümkündür (Aksoy, 1999: 39-40).

5655 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanunu ile var olan itiraz komisyonları muvazzaf ve gayri muvazzaf olmak üzere iki alt dala ayrılmıştır. Muvazzaf İtiraz Komisyonları; sürekli faaliyette bulunmak üzere Maliye Bakanlığı'nın belirlediği bölgelerde bir başkan ve iki üyeden oluşmakta ve faaliyette bulunmaktaydı. Gayri Muvazzaf İtiraz Komisyonları ise; Muvazzaf Komisyonların olmadığı bölgelerde bir başkan ve üç üye ile faaliyetlerini yerine getirmekteydi. Bir de bu komisyonların verdiği kararlara karşı başvurulabilecek bir üst merci niteliğinde olan Vergi Temyiz Komisyonları ise vergi yargısının ikinci aşamasını oluşturmaktaydı ve komisyon bir başkan, iki üye ve yedi dairenden oluşmaktaydı (Yıldız ve Bostan, 2017: 112). Bütün bu çalışmaların neticesinde Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları Anayasa Mahkemesi tarafından bir yargı merci olarak kabul görmemiş olup, 1961 Anayasası'nın 140'ıncı maddesinde de ifade edildiği gibi Danıştay vergi uyuşmazlıklarının çözümünü sağlayan, ilk derece ve genel olarak bir üst derece mahkemesi olarak ifade edilen tek yargı organı kalmıştır (Yılmaz, 2013: 34).

1982 yılı öncesi dönemde var olan vergi yargı sistemi genel olarak değerlendirilecek olursa; Vergi İtiraz, Vergi Temyiz ve Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapılanma mevcuttu. Ancak ilerleyen süreçlerde Vergi İtiraz ve Temyiz komisyonlarının mahkeme olarak kabul edilmemesi, vergi yargısında oluşturulmak istenen bütünlüğün oluşturulamamış olması, var olan üçlü bir yapılanmada uyuşmazlıkların çözümünde sürenin göz ardı edilmesi ve uyuşmazlıkların çözüm sürelerinin uzaması sebebiyle etkinliğin azalması gibi sebeplerden dolayı çok eleştirilmiştir. Bütün bu gelişmelerin ışığında yeniden bağımsız, sistematik bir vergi yapılanması oluşturulması gündeme gelmiştir (Aksoy, 1999: 48-49).

2.4.2.2. 1982 yılı sonrası dönem

1982 yılı sonrasında yaşanan değişikliklerin nedeni olarak; 1982 yılı öncesi dönemde var olan vergi yargılama sisteminde iyileştirmeler yaparak sisteme işlerlik kazandırmak, vergi yargısında bütünlüğü sağlamak ve vergi yargısını bağımsız hale getirmek, var olan üçlü yapıyı iki dereceli sisteme getirmek, zaman kaybını ortadan kaldırarak ve hızlı kararlar alarak vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturmak sayılabilir (Aksoy, 1999: 52-54).

20.01.1982 tarihinde ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve halen yürürlükte olan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu ile yeni bir teşkilatlanmaya gidilmiştir (Ulupınar, 2011:42). 20 Ocak 1982 tarihi itibarıyla getirilmiş olan bu kanunlar ile 1982 yılı öncesinde var olan itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük vergisi ile ilgili uyuşmazlıklara bakan Gümrük Hakem Kurulları kaldırılmıştır. Bunların yerine ise yeni dönemde Vergi Mahkemeleri ve BİM’ler oluşturulmuştur. Yapılan bu düzenlemeler ile vergi uyuşmazlıklarının çözümü idari yargı düzeninin içine alınmıştır (Yüce, 2010: 64). Bütün bu yapılan değişikliklerin ışığında, günümüzde de geçerli olan vergi yapısı şu şekilde yapılmıştır. İlk derece mahkemeleri olarak Vergi Mahkemeleri, vergi mahkemelerinde verilen kararlara karşı istinaf merci olarak BİM’ler, üst ve temyiz merci olarak da Danıştay yer almıştır. Belirtilen bu üç kanun birlikte değerlendirildiğinde, ortak bir amaca hizmet etmek için oluşturulduğu anlaşılmaktadır. Bu amaçlar ise şunlardır; bireyler ve idare arasında yaşanan vergisel uyuşmazlıkları bağımsız mahkemeler önünde çözerek vatandaşların güvenini kazanmak, vergi yargısının daha sistemli ve hızlı çalışmasını sağlamak, yargı hizmetlerini vatandaşların ayağına götürerek hak aramayı kolaylaştırmak, Danıştay’ın iş yükünü hafifleterek üst merci yani temyiz yeri olarak işlerlik kazandırmak, idari yargılama hükümlerini bir araya getirerek vergi mahkemesi hakimlerinin daha sağlıklı kararlar vermesini sağlamak ve vergi ihtilaflarının çözüme kavuşmasında yaşanan uzun zaman kayıplarını ortadan kaldırmak şeklinde sayılabilir (Yıldırım, 1996: 89).

2.5. Türk Vergi Yargısında Görevli Olan Organlar

Türkiye’de vergi yargısında yetkili olan organlar Vergi Mahkemeleri, BİM’ler ve Danıştay’dır. Bu organların kuruluşu, çalışma şekillerini, şartlarını içeren ve düzenleyen 1982 yılında yapılan reform ile oluşturulan ve halen yürürlükte bulunan üç kanun bulunmaktadır. Bu kanunlar 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare

Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'dur.

Vergi uyuşmazlıklarında barışçıl yollar olarak başvuru uzlaşma, hata düzeltme gibi çeşitli yolların yanında, uyuşmazlıkların yargı aşamasında en adil şekilde çözümünü sağlayan bağımsız yargı organları da bulunmaktadır. Vergi yargısında görev alan bu organların tek görevi önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturmak değil, bunun yanında mevzuatı yorumlayıp içtihat oluşturarak, bu içtihatların uyuşmazlık konusu olaylara uygulanmasını sağlama görevi de bulunmaktadır (Pehlivan, 2012: 116).

Vergi Mahkemeleri vergi yargısının genel yetkili ilk derece mahkemesidir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, bunların zam ve cezalarının toplam değeri 6.000 TL'yi (2019 yılı için) aşan kararlarına karşı BİM'lere "istinaf yolu" ile, BİM'lerin toplam değeri 144.000 TL'yi (2019 yılı için) aşan kararlarına karşı da Danıştay'a "temyiz yolu" ile başvurulabilir. Türk vergi yargısında görevli olan bu mahkemeler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

2.5.1. Vergi Mahkemeleri

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar haricindeki tüm vergi yargısı davalarına genel yetkili ilk derece mahkemesi olarak Vergi Mahkemeleri bakmaktadır. Vergi Mahkemeleri'nin kuruluşu; coğrafi durumları ve iş hacimleri dikkate alınarak Adalet Bakanlığı tarafından, İçişleri, Hazine ve Maliye, Ticaret Bakanlıklarının görüşleri de alınarak gerçekleştirilir ve yargı çevreleri tespit edilir. Vergi mahkemelerinin kaldırılması ya da yargı yerlerinin değiştirilmesi ise Hakimler Savcılar Kurulu (HSK) tarafından yapılır. HSK bu görevini yerine getirirken yine İçişleri, Hazine ve Maliye, Ticaret Bakanlıklarının görüşlerini, Adalet Bakanlığı'nın ise önerisini dikkate alarak gerçekleştirir. Birden fazla vergi mahkemelerinin aynı vergi yargılama alanı içinde bulunması durumlarında ise iş bölümü yine HSK tarafından sağlanır ve kararlar Resmi Gazete'de yayımlanır. Görevlendirildikleri davalara mahkemeler bakmak zorundadır. Yine kurulmaları, kaldırılmaları veya yargı yerlerinin değiştirilmeleri kararları da Resmi Gazete'de yayımlanır (2576 sayılı kanun, Md. 2/4-5).

20 Temmuz 1982 tarihinde göreve başlamış olan Vergi Mahkemeleri ile Vergi İtiraz Komisyonu, Vergi Temyiz Komisyonu ve Gümrük Hakem Kurulları yürürlükten kaldırılmış olup, vergi mahkemelerinin görev alanına giren konularda önceden çeşitli komisyon ve

kurullara verilmiş olan görev ve yetkilerin, vergi mahkemelerinin göreve başladığı anda son bulacağı ilgili kanun maddesinde ifade edilmiştir (2576 sayılı kanun, Md. 15). Aşağıda yer alan Tablo 2.1’de Vergi Mahkemeleri ve yargı çevreleri gösterilmiştir.

Tablo 2.1. Vergi Mahkemeleri ve Yargı Çevreleri

Vergi Mahkemesi	Bölge	Yargı Çevresine Dahil İller
Adana	1	
Ankara	1	Bolu
Antalya	1	Burdur-Isparta
Aydın	2	
Balıkesir	2	Çanakkale
Bursa	1	Yalova
Çorum	3	Çorum
Denizli	2	
Diyarbakır	3	
Edirne	2	Kırklareli
Erzurum	3	Ağrı-Kars-Iğdır-Ardahan-Bingöl-Tunceli-Erzincan-Gümüşhane-Bayburt
Eskişehir	1	
Gaziantep	2	Adıyaman-Kilis-Osmaniye
Hatay	2	
İstanbul	1	
İzmir	1	
Kahramanmaraş	2	
Kayseri	2	Nevşehir-Yozgat-Kırşehir
Kırıkkale	1	
Kocaeli	2	
Konya	1	Niğde-Aksaray-Karaman-Afyonkarahisar
Malatya	3	Elazığ
Manisa	2	Uşak-Kütahya
Mardin	3	Şırnak
Mersin	1	
Muğla	1	
Ordu	3	Giresun
Sakarya	2	Bilecik
Samsun	1	Amasya-Sinop-Tokat
Şanlıurfa	3	Adıyaman
Sivas	3	
Tekirdağ	2	
Trabzon	2	Artvin-Rize
Van	3	Bitlis-Hakkari-Muş
Zonguldak	2	Katamonu-Bartın-Çankırı-Karabük-Düzce

Kaynak: Nagihan Erdal, Türk Vergi Yargısının Geçmişten Günümüze Yansıması: İstinaf Mahkemelerine Geçiş Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2018, s. 51-52.

Vergi mahkemelerinin oluşumuna bakılacak olursa; bu mahkemeler bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşup, mahkeme kurulları ise başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Başkanın olmadığı durumlarda ise kıdemli üyenin başkan vekili olarak bulunması gerekir (2576 sayılı kanun, Md. 4).

Vergi mahkemelerinin görevleri ise; 2576 sayılı kanunun 6'ncı maddesinde ifade edilmiştir. Bu maddeye göre;

- *“Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifeye ilişkin davaları,*
- *(a) bendindeki konularda 6183 sayılı AATUHK'un uygulanmasına ilişkin davaları*
- *Diğer kanunlarda verilen işleri çözümler”.*

Vergi mahkemeleri kural olarak kurul halinde görev yaparlar. Ancak 2576 sayılı kanunun 6'ncı maddesinin ilk iki bendinde belirtilen sebeplerden kaynaklanan toplam değeri 44.000 TL'yi aşmayan uyuşmazlıklar tek hakimle çözülür (2576 sayılı kanun, Md. 7/2). Değeri 6.000 TL'yi aşmayan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarına ilişkin vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı istinaf yolu ile BİM'e başvurulamaz. Vergi mahkemelerinin bu işlemler için vermiş oldukları kararlar kesindir.

Vergi Mahkemelerinde dava açma süresi tebliğ tarihini takip eden günden itibaren otuz gündür. Ancak bazı özel durumlarda; ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, ödeme emrinde dava açma süresi on beş gündür. Davaların görülmesinde de yazılı yargılama usulü uygulanmaktadır (Armağan, 2009: 207).

Son olarak vergi mahkemelerinin yetki alanlarına bakılacak olursa İYUK'un 37'nci maddesinde vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeler ifade edilmiştir. Buna göre;

- *“Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,*
- *Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerle VUK gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,*
- *AATUHK'un uygulanmasında ödeme emri düzenleyen,*
- *Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan” dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkili vergi mahkemesidir”.*

2.5.2. Bölge İdare Mahkemesi

BİM'in kuruluşu, kaldırılması veya yargı yerlerinin değiştirilmesindeki usul ve esaslar aynı vergi mahkemelerinde olduğu gibidir. BİM'ler de coğrafi durumu ve iş hacmi dikkate

alınarak Adalet Bakanlığı'nca Hazine ve Maliye, İçişleri ve Ticaret Bakanlıklarının görüşü alınarak kurulur. Kaldırılması veya yargı yeri değişimi ise HSK tarafından yine aynı bakanlıkların görüşü alınarak, Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine yapılır (2576 sayılı kanun, Md. 2). 2576 sayılı kanunun 3'üncü maddesine göre; “BİM’de en az iki daire bulunur. Bu dairelerden biri idari diğeri vergi olarak belirlenmiştir. Dairelerin sayısı gerekli durumlarda HSK tarafından artırılıp, azaltılabilir. Daireler bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşmaktadır. HSK tarafından BİM başkan ve üyeliklerine gerekli atamalar yapılır”. Bir başkan ve iki üyenin katılımı ile toplanan her dairede kararlar oy çokluğu ile alınır (Bozdoğan , 2018: 40).

BİM’lerin görevleri ise şunlardır (2576 sayılı kanun, Md. 3/A) ;

- İstinaf başvurularını inceleyip bir sonuca bağlamak
- İdare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin bir sonuca bağlamak
- Diğerk kanunlarla verilen görevleri yerine getirmektir.

BİM’de doğrudan dava açılması; vergi mahkemeleri gibi vergi yargısı içinde ilk derece mahkemesi sıfatı adı altında herhangi bir yargısal görevi olmadığından mümkün değildir (Arslaner ve Özdemir, 2017: 327). Dava konusu 144.000 TL’yi aşmayan işlemlere karşı BİM’e istinaf yolu ile başvuru yapılması durumunda mahkemelerin vermiş olduğu kararlara karşı Danıştay’a temyiz yolu ile başvurulamaz. Bu sebeple BİM’in bu işlemleri ile ilgili verdiği kararlar kesindir.

Genel olarak BİM’ler ile ilgili yapılan bir takım düzenlemeler neticesinde artık istinaf mercii olarak görev yapmaktadırlar. İstinaf yolunun getirilmesindeki amaç ise kısaca; ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri ile temyiz mahkemesi olan Danıştay arasında bir köprü görevi kurarak, yargılama sürecinde Danıştay’ın görev yükünü azaltmak ve içtihat görevinin etkisini artırmaktır (Ortaç ve Ünsal, 2016: 8). Türkiye’de yedi il de BİM kurulmuş olup, çeşitli yargı çevreleri de bu illere bağlı olarak oluşturulmuştur. BİM ve yargı çevresine bağlı olan iller Tablo 2.2’de gösterilmiştir.

Tablo 2.2. Bölge İdare Mahkemeleri ve Yargı Çevreleri

Sıra No	Bölge İdare Mahkemesi	Bölgesi	Yargı Çevresi
1	Ankara	1	Ankara, Bartın, Bolu, Çankırı, Düzce, Eskişehir, Karabük, Kastamonu, Kayseri, Kırıkkale, Kırşehir, Nevşehir, Sivas, Yozgat, Zonguldak
2	Erzurum	3	Ardahan, Ağrı, Bayburt, Bitlis, Bingöl, Erzincan, Erzurum, Gümüşhane, Hakkari, Iğdır, Kars, Muş, Tunceli, Van
3	Gaziantep	2	Adıyaman, Batman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Mardin, Osmaniye, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak
4	İstanbul	1	Bilecik, Bursa, Edirne, İstanbul, Kocaeli, Kırklareli, Sakarya, Tekirdağ, Yalova
5	İzmir	1	Aydın, Balıkesir, Çanakkale, Denizli, İzmir, Kütahya, Manisa, Muğla, Uşak
6	Konya	1	Adana, Afyonkarahisar, Aksaray, Antalya, Burdur, Isparta, Karaman, Konya, Mersin, Niğde
7	Samsun	1	Amasya, Artvin, Çorum, Ordu, Giresun, Rize, Samsun, Sinop, Tokat, Trabzon

Kaynakça: [http:// www.hsk.gov.tr/pdf](http://www.hsk.gov.tr/pdf) (08.05.2018).

2.5.3. Danıştay

Danıştay'ın ilk oluşumu 1868 yılında Fransa'dan örnek alınarak oluşturulmuş Şura-yı Devlet kurumudur. Anayasal bir kurum olarak benimsenmesi 1924 Anayasası ile gerçekleştirilmiş olup, 1961 ve 1982 Anayasalarınca yüksek mahkeme olarak ifade edilmiştir (Erdal, 2018: 60). Danıştay'ın yapısı, çalışma usul ve esasları 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile düzenlenmiştir. 1982 Anayasası'nın 155'inci maddesi 1'inci fıkrasında da ifade edildiği üzere; Danıştay, idari mahkemelerde verilen ve kanunun başka bir idari mercine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme yeri olup, kanunla gösterilen belli davalarda da ilk ve son derece mahkemesi olarak görev yapar.

82 Anayasasının 155'inci maddesinin 2'nci fıkrasında Danıştay'ın görevleri belirtilmiş olup, o görevler şunlardır; davaları görmek, iki ay içerisinde kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında görüş bildirmek, idari uyuşmazlıkları karara bağlamak, kanunda gösterilen diğer işleri yapmaktır. Danıştay hem danışma ve inceleme organı olup, hem de anayasa tarafından görevlendirilmiş yüksek mahkemedir (2575 sayılı kanun, Md. 1). Danıştay'ı oluşturan karar organları ise; Daireler, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlar Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu ve Disiplin Kurulu olarak yer almaktadır (2575 sayılı kanun, Md. 5).

Danıştay'da toplam on daire bulunmaktadır. Bu dairelerden dokuz tanesi dava dairesi bir tanesi idari dava dairesidir (2575 sayılı kanun, Md. 13/1). Her dairede bir başkan ve yeteri kadar üye bulunur. Kurullar salt çoğunluk ile karar alıp, bir başkan ve dört üyenin katılımı ile toplanır. Birden fazla kurulun oluşturulması ise yeterli üye sayısının olması ile mümkündür. Eğer bir kurul oluşturulduysa da bu kurula en kıdemli üye başkanlık eder ve görüşmeler gizli olarak yapılır (2575 sayılı kanun, Md. 13/2). Danıştay'da bulunan dokuz dava dairesinden üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireler vergi dava dairesini oluşturmaktadır. Danıştay'ın görevleri 2575 sayılı kanununun 23'üncü maddesinde detaylı şekilde ifade edilmiştir. Buna göre;

- *“Danıştay temyiz merci olarak yer aldığı için idare ve vergi mahkemeleri kararları ile Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak görülen davalara karşı temyiz isteklerini inceler, bu denetimi ise hukuk kurallarının uygulanmaması ya da yanlış uygulanmasından kaynaklanan aykırılıkların denetimi ile sınırlıdır.*
- *İlk ve son derece mahkemesi olarak kanunda belirtilen idari davaları sonuca bağlar.*
- *Kamu hizmetlerine dair imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeler hakkında görüş bildirmek ve kanunda gösterilen diğer işleri yapmaktır”.*

Danıştay'ın İlk Derece Mahkemesi olarak belirtilen görevleri ise (2575 sayılı kanun, Md.24);

- *“Cumhurbaşkanı kararlarına*
- *Cumhurbaşkanı'nca çıkarılan düzenleyici işlemlere (Cumhurbaşkanı kararnameleri hariç)*
- *Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar neticesinde uygulanan eylem ve işlemlere*
- *Birden çok idare ve vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere*
- *Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu kurulun görev alanıyla ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine karşı açılacak olan tam yargı ve iptal davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetlerinden doğan imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davalara bakar ve bu davaları sonuca bağlar*
- *Danıştay aynı zamanda belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri de inceler ve karara bağlar”.*

Temyiz yolu ile bakabileceği davalar ise; vergi ve idare mahkemeleri tarafından verilmiş olan kararlar ile, Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak görülen davalarda verilen kararlardır (2575 sayılı kanun Md.25).

Danıştay'ın karar organlarından olan Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK); vergi mahkemeleri tarafından verilen ısrar kararlarını, ilk derece mahkemesi olarak vergi dava dairelerince verilen kararları temyizen inceler (2575 sayılı kanun, Md. 38/2). VDDK'nın üyeleri iki yıllığına seçilir. Bu üyeler vergi dava daireleri başkanları ile her bir vergi dava dairesinin kendi üyeleri arasından seçeceği üçer üyeden oluşur. VDDK' da kararlar oy çokluğu ile alınıp, toplantı ile görüşme yeter sayısı on birdir. Bu kurula Danıştay başkanı veya vekillerinden biri ile bu kişilerin olmadığı durumlarda daire başkanlarından en kıdemli olan kişi başkanlık eder (Şenyüz vd. 2016:271). VDDK aynı zamanda toplam değeri 144.000 TL'yi aşan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin konularda BİM'e istinaf yoluyla açılmış davalara istinaden verilmiş kararlara karşı temyiz yolu ile yapılan başvuruları sonuca kavuşturmakla görevlidir.

Danıştay'ın karar organlarından bir diğeri olan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu ise; idari ve vergi dava dairelerin kendi kararları ya da ayrı ayrı verdikleri kararlarda bir uyumsuzluk çıkarsa ya da daha önce birleştirilmiş olan içtihatların değiştirilmesi gerektiğinde, Danıştay Başkanı'nın, Başsavcının görüşünü de aldıktan sonra konuyu havalesi üzerine inceler ve gerekli görürse içtihatların birleştirilmesi ya da değiştirilmesi yönünde karar verir (2575 sayılı kanun, Md. 39). Kurulun birleştirme veya değiştirme kararları, gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içinde Resmi Gazete'de yayımlanır ve yayımlanan bu karara Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır (2575 sayılı kanun, Md. 40).

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunda toplanma ve görüşme yeter sayısı en az otuz birdir. Bu kurulda; Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden oluşur. Kararlar bu kurulda birinci toplantıda üye tam sayısının salt çoğunluğu ile sağlanır, eğer sağlanamaz ise ikinci toplantıda da mevcudun salt çoğunluğu ile karar verilir. Kararlar oy çokluğu ile alınır. Bu kurula yeteri, kadar da tetkik hakimi ve memur verilir (2575 sayılı kanun, Md. 18). Vergi uyumsuzlukları ile ilgili olarak Danıştay'da görev alan daireler üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu dava daireleridir. Tablo 2.3'de de Danıştay'ın vergi uyumsuzluklarına bakan dava dairelerinin görevleri sayılmıştır.

Tablo 2.3. Danıştay'ın Vergi Uyuşmazlıklarına Bakan Dava Dairelerinin Görevleri

Üçüncü Daire	a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Adana, Antalya, Diyarbakır, Gaziantep, İstanbul (Anadolu Yakası), Malatya, Manisa Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını, b) Vergi, resim, harç ve benzer mali yükümlere ilişkin olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işleri sonuca kavuşturur.
Dördüncü Daire	a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Ankara, Denizli, Edirne, Eskişehir, İstanbul (Avrupa Yakası), Kırıkkale, Ordu, Sivas Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını, çözümler.
Yedinci Daire	a) Gümrük ve ithale ilişkin vergiler, gider vergileri, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını, b) Özel Tüketim Vergisine İlişkin davalar ile temyiz başvurularını çözümler.
Dokuzuncu Daire	a) Gelir, kurumlar, katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Aydın, Bursa, Erzurum, İzmir, Kayseri, Konya, Sakarya, Samsun, Trabzon, Van, Zonguldak Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını, b) Damga vergisine, emlak vergisine, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, Harç Kanunu'na ilişkin davalar ile temyiz başvurularını çözüme kavuşturur.

Kaynak: T.C. Danıştay Başkanlığı, Dairelerin İş Bölümü, <http://www.danistay.gov.tr/kurumsal-5-dairelerin-is-bolumu.html>,18.10.2018

2.6. Türkiye'de Vergi Yargılama Süreci

Vergi yargılama sürecinde uyulması gereken şartlar ve usuller İYUK'da düzenlemiştir. Vergi yargılama sürecinde yer alan yetkili yargı organları İYUK'un 1'inci maddesinde de belirttiği gibi bu kanunda yer alan usullere tabidir. Vergi yargısıyla ilgili VUK'da da yer alan önemli maddeler bulunmaktadır. 377, 378 ve mükerrer 378'inci maddeler vergi yargılama süreciyle bağlantılı maddelerdir. Vergi yargılama sürecinde yer alan; davanın konusu, davanın tarafları, dava açmaya yetkili olanlar, dava açılacak yerler, dava açma süreleri ve dava dilekçesi konuları aşağıda kısaca açıklanmıştır.

2.6.1. Vergi Davalarının Niteliği ve Konusu

Yargı sistemine bakıldığında yargı birliği ve yargı ayrılığı şeklinde ikili bir yapı bulunmaktadır. Türk vergi yargı sisteminde yargı ayrılığı geçerlidir. Vergi yargısı; idari yargı içerisinde yer almaktadır (Bozdoğan, 2018: 41). Niteliğine göre dava türlerine bakıldığında; dava türleri tam yargı ve iptal davası olmak üzere ikiye ayrılır. İptal davası; menfaatleri ihlal edilenler tarafından, bir idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarının hukuka aykırı olduğu gerekçesi ile açılan bir davadır. Tam yargı davası ise; idarenin birtakım yapmış olduğu işlemlerden dolayı hakları muhtel olanlar yani doğrudan zarar görenlerin kullanmış

olduğu dava türüdür. Vergi davaları istisnai durumlar olmakla beraber genellikle iptal davası niteliğindedir (Şenyüz vd. 2016: 274).

Vergi davasının konusuna bakılacak olursa; davaya konu olabilecek işlemleri genel düzenleyici işlemler ve bireysel işlemler olmak üzere iki grupta incelenebilir. Tüm vergi mükelleflerini ilgilendiren genel ve objektif nitelikte olan yönetmelik gibi işlemler genel düzenleyici işlemleri ifade ederken, bireysel işlemler ise tek bir kişiyi ilgilendiren özel ve sübjektif işlemlerdir. Örneğin herhangi bir mükellefe ceza kesilmesi bireysel bir işlem örneğidir (Pehlivan, 2012: 119). Vergi davasının konusu olabilecek, gerek tarh ve tahakkuk gerekse tahsil aşamasında vergi mahkemesinde dava açabilecek unsurlar VUK'un 378'inci maddesinde ifade edilmiştir. Buna göre; *“verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmiş olması, takdir ve tadilat komisyonları kararlarının tebliği, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış veya ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir”* (VUK, Md. 378). Vergi yargısında kural olarak mükellefler beyana dayalı vergilere karşı dava açamazlar. Ancak bu durumun iki istisnası mevcuttur. Bunlar; VUK'da tanımlanmış bir vergi hatasının vergilendirme işlemiyle yer alması ile ihtirazi kayıtla beyan durumudur. (Şenyüz vd. 2016: 274).

2.6.2. Vergi Davasının Tarafları

Vergi uyuşmazlıklarında hakkını aramak üzere yetkili mahkemeye başvuruda bulunan davacı ile hakkında dava açılmış olan davalı, vergi davasının taraflarını oluşturmaktadır. Vergi davasının tarafları olan davacı ve davalı kısaca aşağıda açıklanmıştır.

2.6.2.1. Davacı

Hakları ihlal edilmiş olup, bu hak ihlali hukuka aykırı bir işlemde kaynaklanan ve yapılan işlemin iptali isteği ile yetkili mahkemeye başvuran kişiye davacı denir. Mükellefler ve kendisine vergi cezası kesilenler VUK'un 377'nci maddesi birinci fıkrasına göre dava açmaları halinde davacı sıfatını alır. Gerçek kişiler kendileri dava açabilirler, bir de bunun yanında vekil olarak tayin ettikleri avukatları aracılığı ile de dava açabilirler. Küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişiler ise avukat vekilleri veya kanuni temsilcileri aracılığıyla dava açabilirler (Sarılı, 2018: 296).

2.6.2.2. Davalı

Vergi davalarında yer alan tarafların dava dilekçelerinde gösterilmesi zorunludur (İYUK, Md. 3). Kendisine karşı dava açılmış olan tarafa davalı denilmektedir. Vergi yargısında davalı genellikle vergi dairesi veya Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır. Bireyler genellikle vergi dairesi aleyhine dava açarlar (Erdal, 2018: 103).

2.6.3. Vergi Davasını Açmaya Yetkili Olanlar

VUK'un 377'nci maddesinde vergi davasını açmaya yetkili olanlar yer almıştır. Buna göre;

- Tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde mükellefler veya kendisine vergi cezası kesilenler dava açabilirler (VUK, Md. 377/1).
- Tahmin ve takdir olunan matrahlar karşı vergi dairesi takdir ve tadilat komisyonlarınca vergi mahkemesinde dava açılabilir (VUK, Md. 377/2).
- Belediyelerde dava açma yetkisini; varidat müdürü, olmayan yerlerde ise hesap işleri müdürü ya da o görevi yapan kullanır (VUK, Md. 377/3).
- Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı GİB tarafından belirlenen tutarları aşan davalarda GİB'in (il özel idareleri ile belediyeler, valilerin) onayını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler (VUK, Md. 377/4).
- Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği'nin Emlak Vergisi ile alakalı olarak belirlenen bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı Danıştay'da dava açma hakları bulunmaktadır. Dava açma süreleri ise; kararın Resmi Gazete'de ilanını izleyen on beş gün içinde mümkündür (VUK, Mükerrer Md. 49/a-2).

Mükellef deyiminin vergi sorumlusunu da kapsadığı VUK'un 8'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında ifade edildiğinden, mükellefe tanınan bütün hakların ve yetkilerin vergi sorumlusu içinde geçerli olduğu düşüncesinden yola çıkarak, dava açma yetkisinin de olduğu sonucuna varılabilir (Sarılı, 2018: 296).

2.6.4. Vergi Davası Açma Süreleri

2577 sayılı İYUK'un 7'nci maddesi birinci fıkrasında ifade edildiği gibi "özel kanunlarında ayrıca bir süre gösterilmediği takdirde vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gün, idare mahkemeleri ile Danıştay'da dava açma süresi ise altmış gündür" (Şenyüz vd. 2016: 276).

Belirtilen bu sürelerin ne zaman başlayacağı da olaydan olaya göre farklılık göstermektedir. Bu süreler (İYUK, Md. 7/2);

- "İdari uyuşmazlıklarda, yazılı bildirim yapıldığı,
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarından oluşan uyuşmazlıklarda, tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın yapıldığı,
- Tebliğ veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı,
- Tevkif yoluyla tahsil edilen vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapıldığı,
- Tescile bağlı vergilerde, tescilin yapıldığı,
- İdarenin dava açması gereken konularda ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar".

Yargılama sürecinde dava açılması için belirtilmiş olan süreler hak düşürücü sürelerdir. Bu nedenle eğer belirtilen süreler içinde dava açılmamış, süreler kaçırılmış olursa, vergi tahakkuk eder ve kesinleşmiş olur. Bu durumun istisnası ise; işlemlerde bulunan vergi hatasıdır (Şenyüz vd. 2016: 277). Özel kanunlarda yer alan hükme göre; adresleri belli olmayan kişilere ilan yoluyla bildirim yapılması durumlarında, bu özel kanunlarda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre; son ilan tarihini izleyen günden itibaren on beş gün sonra işlemeye başlar (İYUK, Md. 7/3). Düzenleyici işlemlerin bazılarında, ilan gerekiyorsa bu süreçte dava açma süresi; ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Konuyla ilgisi olanlar; bu işlemin uygulanması nedeniyle isterlerse düzenleyici işlem veya uygulanan işlem, ya da her ikisine karşı birden dava açabilirler. Bu işlem iptal edilebilir yani düzenleyici işlem iptal edilmemiş olsa bile bu düzenlemeye dayalı işlem iptal olabilir (İYUK, Md. 7/4). Belirtilen süreler; "tebliğ yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar". Bu sürelere tatil günleri de dahildir. İfade etmek gerekirse; sürenin son günü tatil gününe denk gelirse, süre tatil gününü izleyen ilk mesai gününün çalışma saatinin bitimine kadar uzar. İYUK'da yazılı

sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır (İYUK, Md. 8).

Özel kanunlarda ayrıca bir süre belirlendiği takdirde özel kanunda belirtilen süreler geçerli olacaktır. Ödeme emrine karşı; tebliğ tarihinden itibaren, ihtiyati hacizde; haczin uygulanmasından veya gıyaben yapılan hacizlerde haczin tebliğinden itibaren, ihtiyati tahakkuk durumunda ise; ihtiyati haczin uygulanmasından itibaren özel kanunlarda belirtilen dava açma süresi on beş gündür (AATUHK, Md. 15, 20, 58). Tarhiyat sonrası uzlaşmanın anlaşmazlıkla sonuçlandığı, bu durumda mükelleflere tebliğ edildiği tarihte dava açma süresinin bitmesine on beş günden az bir zaman kalmış ise ilgili tutanağın tebliğinden itibaren on beş gün içinde, fazla süre kalmış olması durumunda ise; normal dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir (Şenyüz vd. 2016: 276).

Emlak Vergisi'nin Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na tespit edilen bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı Danıştay'da dava açmak mümkündür. Bunun için belirlenen süre bedellerin Resmi Gazete'de ilanını izleyen on beş gündür (VUK Mükerrer Md.49/a-2). Arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonları tarafından takdir edilen değere karşı vergi mahkemelerinde dava açmak mümkündür. Kendilerine karar tebliğ edilen ilgililer on beş gün içinde dava açma haklarını kullanabilirler (VUK Mükerrer Md. 49/b).

Belirtilen tüm bu dava açma sürelerini durduran veya uzatan sebepler mevcuttur. Bunlardan ilki dava açma süresini durduran sebeplerdir. Bu sebepler (Şenyüz vd. 2016: 277);

- 1 ila 20 Temmuz tarihleri arasını kapsayan ve ülkemizde uygulanan mali tatil durumunda süre işlemez ve bu süre kadar uzar,
- Mücbir sebep durumu tartışmalı olmakla beraber Danıştay bazı kararlarında mücbir sebebi davayı durduran neden olarak saymıştır,
- Üst makama başvuruda dava süresini durdurur (İYUK, Md. 11). Üst makam başvuruyu reddederse veya sessiz kalırsa (cevap vermezse) bu durumlardan itibaren dava açma süresi kaldığı yerden devam eder.

Dava süresini uzatan işlemler ise şunlardır (Şenyüz vd. 2016: 277-278);

- 20 Temmuz - 31 Ağustos arasına denk gelen adli tatil durumlarında, adli tatilin bitimini izleyen yedi gün uzar,

- Dava görevli olmayan bir yargı organında açılmış ise; red kararının kesinleştiği tarihten itibaren otuz gün içinde yetkili mahkemede dava açabilir,
- Şekil şartlarını taşımayan, noksanlıkları bulunan bir dilekçe ile başvuruda bulunulması durumunda, bu eksikliklerin giderilmiş haliyle otuz gün içinde yeniden dava açabilirler,
- Avukat olmayan bir vekil tarafından açılmış olan davalarda da, kişi bizzat kendisi otuz gün içinde veya bir avukat aracılığı ile yeniden dava açabilir,
- Uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda ise dava açma süresi dolmuş veya onbeş günden az bir zaman kalmışsa ilgiliye on beş gün daha ek süre verilir.

2.6.5. Dava Açılabilecek Görevli ve Yetkili Vergi Mahkemesi

Görevli vergi mahkemesi olması; vergisel uyumsuzlığa konu sebebiyle bakabilmesini, yetkili vergi mahkemesi olması ise; coğrafi sınırlar içinde davaya hangi yerdeki vergi mahkemesinin bakacağını ifade edilmektedir (Şenyüz: 2016: 275-276). Vergisel uyumsuzluklarda başvuru görevli ve yetkili mahkeme vergi mahkemesidir. Aşağıda hangi durumlarda vergi mahkemesinin görevli olduğu belirtilmiştir. Buna göre görevli ve yetkili vergi mahkemesi (İYUK, Md. 37);

- *“Uyumsuzluğun konusunu oluşturan vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlerin bir de bunlara ilişkin zam ve cezaları kesen, tarh ve tahakkuk ettiren,*
- *AATUHK’un uygulanmasında, ödeme emri düzenleyen,*
- *VUK gereğince şikayet yolu ile vergi düzeltilmesine dair talebin reddedilmesi durumlarında ve gümrük kanununa göre alınması gereken vergilerde, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,*
- *Diğer uyumsuzluklarda da dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir”.*

2.6.6. Vergi Dava Dilekçesinin İçeriği

Yazılı şekle tabi olan vergi davalarının dilekçe ile açılması zorunludur. Bu nedenle ilgili başkanlıklara yani Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış, imzalı olan bir dilekçe ile dava açılır (İYUK, Md. 3/1). Yetkili makamlara

sunulacak olan dava dilekçesi belli şekle tabi olup, dava dilekçesinde bulunması zorunlu bilgiler yer almalıdır. Buna göre dava dilekçesi şu bilgileri içermelidir (İYUK, Md.3/2);

- Tarafların, vekillerin veya temsilcilerinin ad, soyad, unvan, adresleri ve T.C kimlik numaraları,
- Davanın konusu, sebepleri ve ileri sürülen delilleri,
- Davanın konusunu oluşturan işlemin yazılı bildirim tarihi,
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarda esas olan uyuşmazlık konusunun miktarı,
- İlgili verginin ve cezasının yılı, türü, ihbarnamenin tebliğ tarihi ve numarası ve varsa mükellefin hesap numarası yer alır.

Türk vergi yargı sisteminde yazılılık ilkesi geçerli olduğundan, görülecek olan davalar veya yapılacak yargılama dosya üzerinden yapılmaktadır (Yüce, 2010: 135). Belirli şekil şartları dahilinde sunulmayan ve eksik unsurlar taşıyan bir dilekçe ile dava açılması, davanın uzamasına ve mahkeme tarafından verilecek olan kararın da gecikmesine sebep olur. Bu nedenle vergisel uyuşmazlıkların dava aşamasında çözülmesinde dava dilekçesinin hazırlanmasının önemi büyüktür (Bilici, 2010: 55).

Dava dilekçesine eklenecek belgeler arasında, dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri de yer almaktadır. Dilekçeler ve bunlara ekli belgelerin örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur (İYUK, Md.3/3). Dilekçelerin verileceği yerler ise İYUK'un 4'üncü maddesinde ifade edilmiştir. Buna göre *“Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir”*.

2.6.6.1. Aynı dilekçe ile dava açılacak durumlar

Bu konu birden çok işleme karşı bir dilekçe ile dava açılması ve birden çok kişinin bir karara aynı dilekçeyle dava açması olmak üzere iki alt başlık halinde aşağıda açıklanmıştır. (Pehlivan, 2012: 122).

Birden Çok İşleme Karşı Bir Dilekçe ile Dava Açılması

İYUK'un 5'inci maddesinde aynı dilekçe ile dava açılacak durumlar ifade edilmiştir. Buna göre; kural olarak vukuu bulmuş her işlem için ayrı ayrı dava açılır. Ancak eğer sebep sonuç ilişkisine bağlı birden fazla işlem varsa ya da olaylar arasında bir bağıllık varsa, bu bağıllık maddi veya hukuki yönden bir bağıllık olabilir, bu durumlarda bir dilekçe ile dava açılabilmesi mümkün olabilmektedir. Örneğin mükellefe gerekli belge düzenlerine uymadan işlem yapması üzerine özel usulsüzlük cezası verilmesi aynı zamanda bu fiilin bir vergi ziyana neden olması durumunda, aynı maddi sebepten oluşmuş bu iki cezaya karşı aynı dilekçe ile dava açılabilir (Pehlivan, 2012: 122).

Birden Çok Kişinin Bir Karara Aynı Dilekçe ile Dava Açılması

Vergi uyuşmazlıklarında; davaların aynı maddi olay ve hukuki sebeplerin olması, bunun yanında hakların ve menfaatlerinde bir ortaklık (iştirak) halinde bulunması durumlarında birden çok kişi ortak bir dilekçe ile yetkili yargı mahkemesine dava açabilir (Yakar, 2012: 452). Burada belirtilen maddi olaydan kasıt; yapılan eylem ve işlemlerdir. Hukuki sebep ise; yapılan bu eylem ve işlemlerin dayandığı kanunlardır. Hak ve menfaatin iştirak durumu ise; bu olaydaki eylem ve işlemlerden dolayı birden çok kişinin hak ve menfaatlerinin ihlalini ifade eder (Kızılot ve Kızılot, 2012: 246). Örnek verilecek olursa; şirket faaliyetlerinden dolayı kollektif şirket ortaklarının herbirine ayrı ayrı re'sen vergi tarhi yapılması durumunda, buna karşı ortakların tamamı birlikte dava açabilir (Pehlivan, 2012: 122). Aynı işleme karşı birden fazla kişinin tek bir dilekçe ile dava açmaları durumunda, yargıda görevli organlar dava açma şartlarını taşıyıp taşımadığını ilk inceleme aşamasında değerlendirirler. Birlikte dava açılması durumunda birlikte hareket edilmelidir. Ayrıca dava sonucunda alınan karar ortak hareket edenler hakkında müştereken verilmiş sayılır (Karakoç, 1995: 172).

2.6.6.2. Dilekçenin verilmesi üzerine uygulanacak işlemler

Yetkili ve görevli yargı mercilerine (Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemeleri Başkanlıkları) verilen dilekçeler bu merciler tarafından kabul edildikten sonra gerekli olan harç ve posta pulu ücreti alınır, hemen deftere kayıt tarihi ve dilekçe sayısı eklenerek kayıt altına alınır. Kaydın yapıldığı tarihte, dava açılmış sayılır (İYUK, Md.6/1). Dilekçenin kayıt altına alındığına dair mühürlü ve imzalı, pulsuz bir bir alındı kağıdı verilir (İYUK, Md. 6/2). Asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı yerlerde Türk konsolosluklarına verilen

dilekçelerde en geç üç gün içinde taahhütlü olarak Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlığına gönderilir. Eğer bu yerlerde harç pulu olmaz ise, buna karşılık olarak alınan paraların miktarı ve alındı kağıdının tarihi ile sayısı dilekçelere eklenir (İYUK, Md. 6/3).

Herhangi bir sebeple posta ücreti veya harç alınmadan ya da eksik alınmış olmasına rağmen verilen dilekçe ile dava açılması durumunda; otuz günlük süre içinde bu eksikliklerinin tamamlanması, ücretlerin yatırılması için yetkili organlar tarafından yani daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya hakimi tarafından ilgili kişiye tebliğ edilir. Eğer ilgili kişi bu tebliğe rağmen hala üstüne düşen yükümlülükleri yerine getirmezse, tebliğ aynı şekilde tekrarlanır. İkinci tebliğden sonra da süresi içinde gereken işlemler yapılmazsa dava açılmamış sayılır ve bu durum davacıya tebliğ edilir (İYUK, Md. 6/4).

Dava açıldıktan sonra tebliğ işlemlerin yapılmasına engel olacak derecede posta ücretlerinde bir azalma olması durumunda, daire başkanı, görevlendireceği tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya hakim tarafından otuz gün içinde ücretin tamamlanmasına ilişkin bir tebliğ gönderilir. Bu tebliğe yanıtız kalırsa ilgili kişi, aynı şekilde ikinci bir tebliğ daha gönderilir. Eğer yine verilen sürelerde posta ücreti tamamlanmaz ise dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilir. Bu kararın tebliğinden itibaren üç ay içinde bütün eksiklerini tamamlayıp, yeniden işleme konulmasına dair herhangi bir istek olmadığı takdirde dava açılmamış sayılır ve davacıya tebliğ edilir (İYUK, Md. 6/5).

2.6.7. Vergi Davasının Görüşülmesi

Vergisel uyuşmazlıklar için görevli ve yetkili mahkemeye sunulan dava dilekçeleri; yasalarda belirtilen şekil şartlarına uygun olup olmadığının kontrolü açısından incelemeye tabi tutulur. Buna ilk inceleme denir. Bu ilk incelemede (Şenyüz vd. 2016: 279);

- Görev ve yetki,
- İdari merci tecavüzü,
- Ehliyet,
- İdari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- Süre aşımı,

- Husumet konularının İYUK'un 3 ve 5'inci maddelerine uygun olup olmadığı ele alınıp, değerlendirilir. Bu incelemeleri ise Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından yapılır (İYUK, Md. 14/3).

Hazırlanan bu dilekçeler Danıştay'da Evrak Müdürlüğü'nce kaydedilir ve ilgili birimlere Genel Sekreterlikçe gönderilir (İYUK, Md. 14/1). İdare ve vergi mahkemelerince dilekçeleri evrak bürosu kaydeder ve ilgili mahkemelere gönderir. Ayrıca evrakın sayısını ve tarihini gösteren ücretsiz bir alındı kağıdı da dilekçe sahibine verilir (İYUK, Md. 14/2). Yetkili birimlerce ilk inceleme esasları tek tek göz önünde bulundurulur ve değerlendirilen dilekçelerde, eğer bu unsurlardan herhangi birine ait kanuna aykırı bir durum olduğu tespit edilirse görevli daire veya mahkemeye bu bilgi bir rapor ile bildirilir. Tek hakim ile çözülebilecek dava dilekçeleri içinse rapor düzenlenmez ve yetkili hakim İYUK'un 15'inci maddesini uygular. Dilekçede yapılacak olan ilk inceleme işlemi dilekçenin alındığı tarihten itibaren on beş günlük süre içerisinde sonuçlandırılır (İYUK, Md. 14/4). Dilekçe üzerinde yapılan tüm bu incelemeler, İYUK'un 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında belirtilen sıraya göre yapılmalıdır. Aksi bir durumda bu unsur Danıştay'da bozma sebebi sayılabilmektedir (Bozdoğan, 2018: 45). İlk incelemeyi yapan yetkililer inceleme sonucunda kanuna aykırı bir durum görmezler veya ilk inceleme raporu daire veya mahkeme tarafından yerinde görülmezse tebligat yapılır (İYUK, Md. 14/5).

2.6.8. Tebligat ve Cevap Verme

İlk incelemenin belirli unsurlar çerçevesinde yapılmasından sonra, dava dilekçesinin tebliğ edilmesi ve cevap verme işlemlerine geçilir. Bu aşamada iddia ve savunmaların iki defa tekrarlanması 2577 sayılı İYUK kapsamında belirtilmiştir (Ulupınar, 2011: 66). Dava dilekçelerinin ve eklerinin bir örneği davalıya verilirken, davalının vereceği savunmada davacıya tebliğ olunur (İYUK, Md.16/1). Davalıya, davacı tarafından verilen ikinci dilekçe tebliğ edilirken, davalının verdiği ikinci savunmada davacıya tebliğ edilir. Davacı ise buna karşı cevap veremez. Davalı ve davacı taraflar, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler. Belirtilen bu otuz günlük süre bir defaya mahsus olmak ve otuz günü geçmemek üzere taraflardan birinin isteği veya görevli mahkemenin kararı ile uzatılabilir. Süresi içinde yapılmayan uzatma talepleri ise kabul edilmez (İYUK, Md.16/2-3).

Süresi içinde verilmeyen savunma veya ikinci dilekçeleri dayanarak göstererek taraflar hak iddiasında bulunamazlar. Ancak tam yargı davalarında; dava dilekçesinde belirtilen miktar, süre veya diğer usul kuralları gözetilmeksizin kesin karar verilinceye kadar, bir defaya mahsus olmak üzere gerekli olan harcı ödeyerek artırılabilir ve miktarın artırılmasına ilişkin dilekçe otuz gün içinde karşı tarafa cevap verilmek üzere tebliğ edilir (İYUK, Md. 16/4). Danıştay veya ilgili mahkeme başkanlığına; idarenin savunması bunun yanında işlem dosyalarının aslı veya onaylı örnekleri gönderilir. İlk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarda savcının esas hakkındaki düşüncesi taraflara tebliğ edilir. Bu tebliğden itibaren de taraflar görüşlerini yazılı olarak on gün içinde bildirebilirler (İYUK, Md. 16/5-6).

2577 sayılı İYUK'un 17'nci maddesine göre; “ *Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal davaları ile değeri 44.000 TL 'yi aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının değeri 44.000 TL 'yi aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır. Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalar da yapılabilir. Ancak hiçbir şarta bağlı kalmaksızın Danıştay, mahkeme veya hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir. Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir*”.

2.6.9. Yürütmenin Durdurulması

Bir idari işlemin uygulanması hakkında karar verilinceye kadar durmasını ifade eden kavram yürütmenin durmasıdır. İdari davalarda mahkeme kararı ile gerçekleşirken, vergi davalarında kural olarak kendiliğinden durmaktadır (Erdal, 2018: 110). İYUK'un 27'nci maddesinin 2'nci fıkrasında da ifade edildiği gibi; Danıştay, idare veya vergi mahkemelerinin yürütmenin durdurulması kararı verebilmesi için, bir idari işlemin uygulanmasında telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin kanuna aykırı olması durumlarının birlikte gerçekleşmesi gerekir. Bu durumda yürütmenin durdurulmasına gerekçe göstererek karar verebilir (Gündüz, 2008: 123). Burada ifade edilen telafisi güç ve imkânsız durumlar ile kanuna aykırılık teşkil eden durumların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur. Anayasa Mahkemesi'ne sadece ilgili kanun hükmünün iptali isteği ile yürütmenin durdurulması kararı verilemez (İYUK, Md. 27/2). “*Vergi mahkemelerinde vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların açılması; tarh edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam*

ve cezalarının dava konusu bölümünün tahsil işlemlerini durdurmaktadır. Yani davanın açılması ile yürütme kendiliğinden durduğu için, mükelleflerin ayrıca bir talepte bulunmalarına gerek yoktur” (Organ ve Karadağ, 2012: 73).(İYUK, Md. 27/4).

Gerekli incelemeler yapıldıktan sonra (dava dilekçesi ve ekler), yürütmenin durdurulmasının doğru bir karar olmadığı anlaşılırsa, davalı idarenin savunması alınmadan istem reddedilebilir (İYUK, Md. 27/3). Yürütmenin durdurulmasında yazılı süreler kısaltılabilir veya tebliğin memur tarafından da yapılmasına karar verilebilir. Bir teminat karşılığında yürütmenin durdurulması karar verilir ancak, gerekli durumlarda da teminat aranmayabilir. Teminata ilişkin tarafların arasında bir anlaşmazlık çıktığında, bu anlaşmazlık yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hakim tarafından çözüme kavuşturulur. Ayrıca idareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz (İYUK, Md.27/5-6).

Danıştay dava dairelerince verilen yürütmenin durdurulması kararları; İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulları'na; BİM'in kararlarına karşı en yakın BİM'e, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı BİM'e itiraz edilebilir. İtiraz süresi ise; kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gündür ve bu süre bir defaya özgü olarak itiraz için kullanılabilir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendilerine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir (İYUK, Md.27/7).

Yürütmenin durdurulması kararları, öncelikle incelenir ve karara bağlanır. Yürütmenin durdurulmasına dair verilen kararlar on beş gün içinde yazılır ve imzalanır. Ayrıca aynı sebeplere dayanılarak ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminde bulunulamaz (İYUK, Md. 27/8-9-10). Yürütmenin durdurulması davası aslında bir idari işlemin uygulanmasını belli bir süreliğine engelleyen bir tedbir olarak görülebilir yani davayı çözmek değil, bir tedbir uygulamasıdır denilebilir. Yürütmenin durdurulması kararı ile iki fayda ortaya çıkmış oluyor. İlki bu dava ile tarafların çıkarları korunuyor, ikinci olarak da idarenin ilerleyen zamanlarda tazminata mahkumiyetini engellemiş oluyor. Ayrıca ihtiyati haciz, ödeme emri ve haciz işlemlerine karşı vergi mahkemesinde dava açıldığında yürütme durmaz. Bu sayılan hallerde davada yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için; yürütmeyi durdurmanın şartlarının yerine getirilmesi ve teminat gösterilmesi gerekir (Yılmaz, 2013: 55).

2.6.10. Mahkeme Kararlarının Sonuçları

Mükellefin vergi uyuşmazlıklarına karşı açtığı davada; mahkeme mükellefi haklı bulur ve onun lehine bir karar verirse, vergi dairesinin işlemi iptal edilir ve terkin işlemi gerçekleştirilir. Bu karar ile mahkeme vergi dairesinin işlemi hukuka aykırı bulmakta ve bu nedenle işlemi tamamen veya kısmen iptal etmektedir. Mahkeme tarafından verilen lehe karar ile varsa ödenmiş vergiler iade edilir, yapılmış tarhiyatlar terkin edilir ve haciz işlemi varsa kaldırılır (Bozdoğan, 2018: 46).

Mahkeme tarafından verilen kararın mükellefin aleyhine olması yani davanın reddedilmesi durumunda ise; mahkemenin vergi dairesinin işlemi hukuka uygun bulduğu kabul edilmektedir. Bu karar ile daha önce tahakkuk etmemiş vergi ve varsa cezaların hepsi tahakkuk eder (Yılmaz, 2013: 63). Bu aşamada vergi ve cezalar tahakkuk eder ancak kesinleşmez. Çünkü burada ilk derece mahkemesi kararlarına karşı kanun yolu açıktır. Bu sebeple kesinlik kazanması durumu; kanun yoluna başvuru olup olmayacağına göre şekillenecektir. Bir de geç tahakkuk eden vergilere gecikme faizi de uygulanacaktır (Bozdoğan, 2018: 46).

İdare; Danıştay, BİM'ler ve Vergi Mahkemeleri'nin vermiş oldukları kararları, kendisine tebliğ edilen tarihten itibaren otuz gün içinde yerine getirmesi gerekmektedir (İYUK, Md.28/1). Bunu yapmayan idareye karşı Danıştay ve ilgili mahkemeler maddi ve manevi tazminat davası açabilir (İYUK, Md.28/3). Mahkeme kararının süresi içinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi halinde tazminat davası ancak ilgili idareye karşı açılabilir (İYUK, Md.28/4).

Mahkeme kararın idareye tebliğinden sonra, bu kararlara göre tespit edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarına ilişkin miktarı ilgili idare tarafından mükellefe bildirilir (İYUK, Md.28/5). Mahkemece verilen kararın tebliğ tarihi ile ödeme zamanı arasında geçen süreye AATUHK'da belirlenen tecil faizi oranında bir faiz hesaplanarak, açılmış olan tazminat ve vergi davalarında idarece ödeme gerçekleştirilir. Ancak karşılıklı olarak bu kararın davacıya tebliği ile davacının da banka hesap numarasını idareye bildirdiği zaman aralığında geçen süre için faiz işlemez (İYUK, Md. 28/6).

2.7. Türkiye’de Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Başvurulabilecek Kanun Yolları

Davanın taraflarına hukuki çerçevede tanımlanmış bir hak olan kanun yolları; üst derece yargı organları veya kararı veren yargı organınca yerine getirilmektedir. Burada üst derece yargı organları ya da kararı veren yargı organları, mahkemenin nihai (son) kararını yeniden ele alıp inceler, gerekli denetlemeleri yapar ve en sonunda gerekli görürse değiştirebilir (Gök, 2017: 175). Vergi mahkemesi kararlarına karşı başvurulabilecek kanun yolları olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Olağan kanun yolu; mahkemenin verdiği nihai kararın kesinleşmesini önleyen yani, yargı kararı kesinleşmeden başvurulmuş bir yoldur. Olağanüstü kanun yolları ise; kesinleşmiş kararlara karşı tanımlanan yani yargı kararı kesinleştikten sonra başvurulmuş bir yoldur (Pehlivan, 2012: 125). 6545 sayılı kanun ile mahkeme kararlarına karşı taraflara hukuki bir yol olarak tanımlanan kanun yollarında bir takım değişiklikler olmuştur. Bu nedenle 6545 sayılı kanun öncesi ve sonrası olmak üzere iki alt başlık halinde bu değişiklikler aşağıda anlatılmıştır.

2.7.1. 6545 Sayılı Kanun Öncesi Mevcut Durum

Türk vergi yargısı idari yargı içerisinde yer almakta ve vergi yargısı 2575, 2576 ve 2577 sayılı üç farklı kanunla düzenlenmektedir. 6545 sayılı kanun öncesinde iki aşamalı yargılama süreci yer almaktaydı. Ayrıca 6545 sayılı kanun öncesinde yer alan olağan kanun yolları; itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesi, olağanüstü kanun yolları ise; yargılanmanın yenilenmesi ve kanun yararına bozmadır (Erdal, 2018: 118). İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri yer alırken, ikinci derece yargılama konumunda olup itiraz merci olarak bölge idare mahkemeleri ve temyiz merci olarak Danıştay yer almaktaydı. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlara karşı BİM’e, kurul halinde verdiği kararlara karşı ise Danıştay’a başvurulabilmekteydi (Akata, 2016: 80).

BİM’e, vergi mahkemesinin tek hakimle verdiği kararlara karşı itiraz edilebiliyor, BİM incelemelerini yapıp nihai kararı verdiğinde bu kararı kesin olup, temyiz merci olan bir üst yargıya yani Danıştay’a başvurulamıyordu. Danıştay; vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği kararlara temyiz merci olarak bakıyor, vergi mahkemesinin kararlarını inceledikten sonra onaylayabiliyor ya da bozabiliyordu. Danıştay’ın bozma kararına vergi mahkemeleri uyabileceği gibi, kendi kararlarında ısrar edebiliyorlardı. Vergi mahkemesinin ısrarı üzerine Danıştay Dava Daireleri Kurulu’nda (DDDK) yeniden karara bağlanıyordu (Öz, 2014). 6545

sayılı kanun ile olağan kanun yollarından olan itiraz ve kararın düzeltilmesi kanun yolu kaldırılmıştır. Yine aynı kanunla olağanüstü kanun yollarında yer alan kanun yararına bozma yolu, kanun yararına temyiz olarak değiştirilmiştir (Şenyüz vd. 2016: 281).

2.7.2. 6545 Sayılı Kanun ile Oluşan Yeni Sistem

6545 sayılı kanun ile yeni sistemde itiraz yolu kaldırılmış, yerine istinaf kanun yolu getirilmiştir. İstinaf ile; ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, temyiz yoluna başvurmadan önce bulunduğu yargı çevresinde BİM'e başvuru yapabilecektir. Böylelikle istinaf merci olarak BİM'e başvurma, temyiz yolundan önce başvurulabilecek zorunlu bir kanun yolu olarak tesis edilmiştir. 6545 sayılı kanun çerçevesinde yapılan yeni düzenleme ile ilk derece mahkemesinin kararlarına karşı, doğrudan doğruya temyiz yoluna başvurma imkanı kaldırılmıştır (Akata, 2016: 81).

Türk vergi yargı sisteminde daha önce ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri ile temyiz merci olan Danıştay arasında bir ara kademe olarak görev yapan BİM'ler, 6545 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile başlı başına ikinci kademe yargı yeri yani istinaf merci olarak yapılandırılmıştır. Böylece daha önce iki kademeli olan Türk yargı sistemi yapılan son düzenleme ile üç kademeli hale getirilmiştir (Kaplan, 2014). Son hali ile idari yargıda kanun yolları Tablo 2.4'de gösterilmiştir.

Tablo 2.4. Günümüz Kanun Yolları

Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Kanun Yolları	
Olağan Kanun Yolları	Olağanüstü Kanun Yolları
-İstinaf (BİM'e)	-Kanun Yararına Temyiz (Danıştay'a)
-Temyiz (Danıştay'a)	-Yargılanmanın Yenilenmesi (Esas Kararı Vermiş Olan Mahkemeye)

Kaynak: Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s. 281

2.7.3. Olağan Kanun Yolları

Olağan kanun yolları istinaf ve temyiz yolu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Olağan kanun yolları mahkeme tarafından verilen kararların kesinleşmesini engelleyen bir yoldur. İstinaf yolunun getirilmesiyle birlikte ilk derece olarak görev yapan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı; iki dereceli bir denetim mekanizması oluşturulmuştur. İstinaf olarak BİM, temyiz olarak Danıştay vergi mahkemesinin kararlarını incelemektedir (Şenyüz vd. 2016: 280-281). Tablo 2.5'de vergi uyuşmazlıklarında görevli olan mahkemelere başvurularda

sağlanması gereken parasal sınırlar ifade edilmiş olup, bu parasal sınırlar dahilinde başvurulabilecek istinaf ve temyiz yolları açıklanmıştır

Tablo 2.5. Vergi Uyuşmazlıklarında Parasal Sınırlar

Uyuşmazlık Miktarı	Açıklama	Başvurulabilecek Yargı Organları
6.000 TL ve Altı	İlk derece mahkemesi olarak Vergi Mahkemesinin verdiği kararlar kesindir.	Vergi Mahkemesi (+) İstinaf (-) Temyiz (-)
6.000 - 144.000 TL arası	Vergi Mahkemesinin kararlarına karşı BİM'e istinaf başvurusu yapılabilir. BİM'in verdiği kararlar kesindir ve temyiz edilemez.	Vergi Mahkemesi (+) İstinaf (+) Temyiz (-)
144.000 TL üstü	Vergi Mahkemesi kararlarına karşı BİM'e istinaf, BİM'in istinaf kararlarına karşı da temyize Danıştay'a gidilebilir.	Vergi Mahkemesi (+) İstinaf (+) Temyiz (+)

Kaynak: İYUK Md. 45-56

2.7.3.1. İstinaf yolu

İstinaf; Arapça bir kelime olup, bir şeye yeniden başlama anlamına gelmektedir. Hukuki ifade ile ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararların bir üst merci tarafından denetlenmesi adına oluşturulmuş bir kurumu ifade etmektedir (Ortaç ve Ünsal, 2016: 3). 1982 yılında yapılan reformlar ile vergi yargısında önemli düzenlemeler yapılmış ilk derece mahkemeleri olarak vergi mahkemeleri, itiraz mercii olarak bölge idare mahkemeleri ve temyiz merci olarak Danıştay'dan oluşan bir yapı meydana getirilmiştir. Bu sistemde vergi mahkemesinin tek hakimle verdiği kararlara itiraz merci olarak BİM, kurul halinde verdiği kararlara da temyiz merci olarak Danıştay bakmaktaydı. İdari yargı içerisinde yer alan vergi yargısı iki dereceden oluşmakta, ilk derece vergi mahkemeleri, üst derece mahkemeler ise Danıştay ve BİM'den oluşmaktaydı.

2014 yılında yapılan yeni bir düzenleme ile kanun yolu olarak istinaf müessesesi getirilmiştir. Bu kurumun gelmesi ile birlikte itiraz yolu ortadan kaldırılmış olup, temyiz merci olarak Danıştay'a gitmeden istinaf yolu ile BİM'e başvurma zorunluluğu getirilmiştir. Böylece oluşturulan istinaf kurumu ilk derece merci vergi mahkemeleri ile temyiz merci Danıştay arasında süzgeç fonksiyonu görevini üstlenmiştir. Bu süzgeç görevi ile uyuşmazlıkların büyük bir çoğunluğunu temyize gitmeden istinaf aşamasında çözüme kavuşturmak istinafın asıl getirilme amacıdır. Bu sayede hem ilk derece mahkemesi kararları denetlenmekte hem de Danıştay'ın iş yükü azalmaktadır (Ortaç ve Ünsal, 2016: 10).

İtiraz ile istinaf arasındaki en büyük fark; itiraz yoluyla verilen kararlara karşı temyize gidilemezken, yeni oluşturulan istinaf yolunda belli bir tutarı aşan davalar için temyiz yoluyla Danıştay'a başvuru mümkündür (Ortaç ve Ünsal, 2016: 10). Genel olarak ifade etmek gerekirse istinafin getirilmesi ile ilk derece mahkemelerinin verdiği kararların daha iyi şekilde denetlenmesi, Danıştay'ın iş yükünün azaltılması, daha hızlı ve sağlıklı kararlar verilmesi amaçlanmıştır. İstinaf; vergi mahkemelerinin kesinleşmiş nihai kararlarını, istinaf merci olarak bölge idare mahkemelerinin inceleyip, hukuka aykırılıkları ortadan kaldırma amacıyla, Danıştay'dan önce başvurulması zorunlu bir merci olarak getirilen olağan kanun yoludur (Sarılı, 2018: 302). Mahkeme tarafından aleyhine karar verilen kişi, istinaf talebinde bulunan kişi olmak durumundadır. Vergi mahkemesinin yargı çevresinde bulunan bölge idare mahkemesine hitaben yazılmış bir dilekçe ile otuz gün içinde, vergi mahkemelerinin kararlarına karşı istinaf yoluna başvurulabilir (Şenyüz vd. 2016: 282).

Dava konusu; vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ile bunların zam ve cezalarının toplamı 6.000 TL'yi geçmeyen vergi davaları kararları kesin olup, bu kararlara karşı istinaf yoluyla Bölge İdare Mahkemesine başvurulamaz. BİM'in; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarının toplam değeri 6.000 TL ile 144.000 TL arasında olan yani 144.000 TL'yi aşmayan davalarda, istinaf yoluyla verdiği kararlar kesin olup, bu kararlara karşı temyiz merci olan Danıştay'a başvuru yapılması mümkün değildir. Bu kararlar dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilir ve bu mahkemelerce yedi gün içinde tebliğe çıkarılır (İYUK, Md. 45/6).

İstinaf, temyizcinin şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar BİM'e gönderilir (İYUK, Md.45/2). Yapılan gerekli incelemelerin sonucunda ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu karar kanuna uygun bulunursa yapılan istinaf başvurusunu BİM reddeder. Kararda bulunan maddi yanlışların düzeltilme imkanı varsa gerekli olan düzeltmeleri yapıp aynı kararı verir (İYUK, Md.45/3).

İlk derece mahkemesinin verdiği karar hukuka uygun bulunmadığı takdirde yapılan istinaf başvurusu BİM tarafından kabul edilir. Bu kabul kararı ile ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu karar kaldırılır. Bunun üzerine BİM yeniden bir karar alır. Gerekli durumlarda dava istinabe olunabilir. Bu durumda istinabe olunan mahkeme dosyayı öncelikle ve ivedilikle inceler (İYUK, Md.45/4).

İlk incelemeler neticesinde verilen kararlara karşı yapılmış olunan istinaf başvurusu haklı bulunursa, davaya görevli ve yetkili olmayan bir mahkeme veya yasaklanmış hakim tarafından bakılması durumlarında istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesinin kararlarının kaldırılmasına BİM tarafından karar verilir ve dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Bu konuda verdiği kararlar kesindir (İYUK, Md.45/5).

Vergi mahkemesinin kararıyla tahakkuk etmiş olan vergi ve bunlara ilişkin cezalarda yürütme kendiliğinden durmaz. Bunun için istinaf yolunda BİM'den yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi gerekir (Şenyüz vd. 2016: 282).

2.7.3.2. Temyiz yolu

Temyiz yolu; istinaf mercii olarak karar veren BİM'in kesinleşmemiş nihai kararının temyiz ve bir üst mercii olan Danıştay'da tekrar incelenmesini sağlayan bir diğer olağan kanun yoludur. Temyiz; BİM'in dava konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarının değeri 144.000 TL'yi aşan davalara karşı verdiği kararlarının, yeniden incelenmesi adına Danıştay'a istinaf kararlarının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde taraflardan herhangi birinin başvurabileceği bir yoldur (Sarılı, 2018: 303).

Temyiz aşamasında yeniden bir yargılama yapılmaz. Şöyle ki istinaf aşamasında vergi mahkemelerinin vermiş oldukları kararlar tekrar incelenip, yargılanırken, temyiz mercii olan Danıştay olayları değil, istinaf mahkemesinin kararlarını yargılamaktadır (Şenyüz vd. 2016: 283). Temyiz başvurusu, bir dilekçe ile Danıştay Başkanlığına hitaben yapılır (İYUK, Md.48/1). Temyiz dilekçesi gerekli şekil şartlarını taşıması gerekir. Eğer uygun düzenlenmemiş ise eksikliklerin tamamlanması adına taraflara Danıştay veya BİM tarafından on beş gün içinde tamamlanmasına dair bir tebliğ gönderilir. Eğer süre içinde gerekli olan eksiklikler tamamlanmaz ise yetkili organlar tarafından temyiz isteğinde bulunulmamış sayılır ve bu yönde karar verilir (İYUK, Md. 48/2).

Temyiz dilekçesi verilirken, ödenmesi gereken harç ve giderlerin tamamı ödenmemiş olursa, ilgili kişiye bu ödemelerin yapılması için yedi günlük süre verilir ve bu durum yazılı olarak temyiz edene bildirilir. Eğer ilgili kişi kendisine verilen bu yedi günlük sürede eksiklikleri tamamlamazsa temyizden vazgeçilmiş ve kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verilir. Eğer kanuni süreler geçtikten sonra temyiz başvurusu yapılmış ise temyiz isteminin reddine karar verilir (İYUK, Md. 48/6).

Danıştay'da temyiz incelemesi üç aşamada yapılır (Şenyüz vd. 2016: 284);

- Görev ve yetki alanında bir iş olup olmadığı,
- Gerekli olan usul hükümlerine uyulup, uyulmadığı,
- Hukuka aykırı bir kararın olup olmadığı yönünde gerekli olan incelemeleri gerçekleştirir.

Danıştay temyiz incelemesi üzerine şu kararları verebilir (İYUK, Md. 49/1);

- Kararı hukuka uygun bulması halinde onar.
- Verilen kararda gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa gerekçesini değiştirerek onar.
- Maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik ve yanlışlıklar varsa düzelterek kararı verir. Ancak buradaki hataların ve eksikliklerin yeniden yargılama yapılmasına imkan vermeyen hata ve eksiklik olması gerekir.

Vergi dairelerinin temyiz yoluna gidebilmesi yani Danıştay'a başvuru yapabilmeleri Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın onayını almalarına bağlıdır. Bu onay alınmadan vergi daireleri, BİM'lerin kararları aleyhine dava açamazlar (VUK, Md. 377/3).

BİM kararının Danıştay tarafından bozulması durumunda; dosya tekrar BİM'e gönderilir. BİM ise önüne gelen bozma kararını uygun bulabilir ya da kendi kararında ısrar edebilir. Eğer BİM, Danıştay'ın bozma kararına uyarırsa, bu kararın temyiz incelemesi bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır. Eğer BİM bozma kararında ısrarcı olursa, bu sefer temyiz mercii Danıştay değil, Danıştay Vergi Dairesi Kurulu olur. VDDK, Danıştay'ın bozma kararını uygun bulursa kararı onaylar ve BİM bu karara uymak zorundadır (İYUK, Md. 50).

Temyiz incelemesi sonunda verilen kararlar, dosyası ile kararı veren ilgili merciiye gönderilir. Yedi gün içinde kararlar tebliğ edilir. Tebliğ edilme süresi karar dosyasının geldiği tarihten itibaren işlemeye başlar (İYUK, Md. 50/1). Bütün bu işlemlerin sonunda tebligatı alan vergi idaresi en geç otuz gün içinde Danıştay'ın vermiş olduğu nihai karara göre işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur (İYUK, Md. 28).

2.7.4. Temyiz ve İstinaf İşlemlerinde Yürütmenin Durdurulması

İYUK'un 52'nci maddesinde bu konu ile ilgili detaylar yer almaktadır. Bu maddeye göre *“Hakim, mahkeme ya da Danıştay tarafından verilen kararların yürütülmesi istinaf ya da temyiz yoluna başvurulması ile durmaz. Ancak teminat karşılığı ile temyiz mercii olan Danıştay Dava Daireleri Kurulu yada istinaf incelemeye yetkili BİM yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. İYUK'un 27'nci maddesinde de belirtildiği gibi telafisi güç ve imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması durumları birlikte gerçekleşirse yürütmenin durdurulması kararı verilebilir. Adli ve idari yardım alanlardan teminat alınmaz. İptal davalarında teminat istenmeyebilir. Kararın bozulması, kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurur”*.

2.7.5. Olağanüstü Kanun Yolları

Olağanüstü kanun yolları; kanun yararına temyiz (İYUK, Md. 51), ve yargılamanın yenilenmesi (İYUK, Md. 53) olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Olağanüstü kanun yolları; *“olağan kanun yollarından geçerek veya süresi geçtiği için bu yola gidilmeden kesinleşen kararlar için söz konusudur”* (Şenyüz vd. 2016: 285). 6545 sayılı kanun öncesinde kanun yararına bozma yer alırken, bu kurum yeniden yapılandırılıp kanun yararına temyiz adını almıştır. Bunun yanında olağanüstü kanun yollarından olan kararın düzeltilmesi yolu ise yine aynı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır (Gök, 2017: 183).

2.7.5.1. Kanun yararına temyiz

“İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinlik arz eden kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir durumu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz yoluna gidilebilir” (İYUK, Md.51/1). Olağanüstü kanun yollarından olan kanun yararına temyiz ile; hukuka aykırı durumlar giderilip, hukuki düzende ortaya çıkan bozulmalar onarılmış olur (Şenyüz vd. 2016: 286). İşlemin kanun yararına bozulması işlemi için, temyiz isteminin yerinde görülmesi gerekir. Daha önce kesinleşmiş olan mercii kararları verilen bu bozma kararı ile hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz (İYUK, Md.51/2). Yapılan tüm işlemlerin sonunda verilen bozma kararı Resmi Gazete'de yayımlanır ve bir örneği de ilgili bakanlığa gönderilir (İYUK, Md.51/3).

2.7.5.2. Yargılanmanın yenilenmesi yolu

Yargı mercilerinin nihai kararlarını verdiklerinde, kesin hüküm halini alan bu kararlara, kararı veren mahkeme de dahil olmak üzere kural olarak dokunamamaktadır. Fakat bu durum adaletin uygulanmasıyla çelişebilir. Şöyle ki verilmiş olan nihai karar gerçeğe aykırı ve yeniden yargılanmasını gerektirecek önemli bir hata yapılmış ise kesin hüküm var denilerek bu karara dokunulmaması haksızlık meydana getirebilir. İşte sayılan bu sebepler ışığında; kesin hüküm ortadan kaldırılarak davanın yeniden gördürülmesini sağlamak amacıyla yargılamanın yenilenmesi olağanüstü kanun yolu olarak getirilmiştir (Çağlayan, 2002: 61-62). Kısaca yargılamanın yenilenmesi yolu; kesinleşmiş olan mahkeme kararlarının, kanunlarda belirtilen sebepler ışığında aynı mahkemece yargılaması yeniden yapılarak, daha önce verilmiş olan kararın iptal edilmesi veya değiştirilmesini sağlayan bir kanun yoludur (Sarılı, 2018: 304).

İYUK'un 53'üncü maddesinde yargılamanın yenilenmesi sebepleri şu şekilde belirtilmiştir;

- *“Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin, kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,*
- *Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan önce verilmiş olup da yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,*
- *Karar esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararı ile bozularak ortadan kalkması,*
- *Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,*
- *Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,*
- *Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,*
- *Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,*

- *Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,*
- *Hükmün İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması” yargılamanın sebeplerini oluşturmaktadır”.*

Yine aynı kanun maddesi hükmüne göre; yargılamanın yenilenmesini karara bağlayacak olan mahkeme esas kararı veren mahkemedir. Tablo 2.6’da yargılamanın yenilenmesine sebebiyet veren durumlar ve bu durumlar için kanunlarda belirtilen süreler gösterilmiştir

Tablo 2.6. Yargılamanın Yenilenmesinde Süreler

Açıklama	Süre
Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması durumunda	10 yıl
Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması durumunda	1 yıl
Diğer nedenler için	60 gün

Kaynak: İYUK Madde 53

2.8. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi

Mükellefler ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı, ihbarnamenin tebliğinden itibaren bu işlemlere karşı kendilerine tanınmış olan yasal yolları kullanabilmekte ve bu yollara başvurması kendi tercihiyle bağlı olmaktadır. Mükellefler dilerse uzlaşma, cezalarda indirim gibi idari çözüm yollarını, dilerse yargı aşamasında dava açma yolunu kullanabileceklerdir. Uyuşmazlık konusunu yargıya taşıdıkları durumda ise, vergi mahkemesi kararlarına karşı belli parasal sınırların aşılması halinde istinaf ve temyiz başvurularında da bulunabileceklerdir. İstinaf ve temyiz yolunun açık olduğu kararlarda bu kanun yollarının kullanılması durumunda yargılama süreci devam etmekte, yargı organlarıncaya verilen kararlara göre süreç şekillenmekte ve uyuşmazlık konusu kesin olarak sonuca kavuşmaktadır. Yargı aşamasında uyuşmazlıkların çözümüne dair yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmuş olup, yargılama sürecinin tamamen bitmesini beklemeden de vergi ve

cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözüme kavuşması, böylece idare ile mükellef arasında yaşanan vergisel uyuşmazlıkların çözüm ve uyumun bütün sürece yayılması sağlanmış olacaktır. Bu ihtiyaç çerçevesinde, kanun yolundan vazgeçme müessesesi oluşturulmuş olup, bu müessese ile mükelleflerin tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı, kendi tercihlerine bağlı olarak, uyuşmazlık konusunun yargı aşamasında yani yargılama sürecinin bitmesini beklemeden çözüme kavuşturması sağlanmış olacaktır. Böylece yargıda var olan iş yükü fazlalığı da azaltılmış olacaktır (VUK Genel Tebliği Taslağı, 2019:1).

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi ile vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı yargı yolunu seçen ve kanunda belirtilen sürelerde davasını açan mükelleflerin, vergi mahkemesi kararlarına karşı açık olan istinaf ve bölge idare mahkemeleri kararlarına karşı açık olan temyiz yollarına başvuru süresi içindeyken kanun yolundan vazgeçmelerine imkan sağlanmaktadır. Böylece tarh edilen vergi ve kesilen cezalar verilen yargı kararının niteliğine göre indirimli olarak tahakkuk edecek, tahakkuk eden bu vergi ve cezaların zamanında gecikme faizi ile birlikte ödenmesi halinde de mükellefe ayrıca bir indirim uygulanmış olacaktır. Yeni oluşan bu müessese ile VUK mülga 379'uncu maddesi yeniden düzenlenmiş olacaktır. Bu maddeye göre "*Vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştay'ın bozma kararı üzerine verilen kararları hariç);*

- *Kaldırılan vergi tutarının % 60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının % 75'i,*
- *Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359'uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarın %25'i ve tasdik edilen tutarın %75'i" dava konusu edilen vergi ve cezaları için kanun yolundan vazgeçildiğinde, vazgeçtiğini belirten bir dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla, dilekçenin verildiği tarih itibarıyla başka bir işlem yapılmasına gerek kalmadan tahakkuk eder. Tahakkuk eden bu tutarlar ise 1 ay içinde ödenir. Bu ödeme süresi tahakkuk tarihinden itibaren başlamaktadır. Tahakkuk eden vergi ve cezaların % 80'inin gecikme faiziyle birlikte belirtilen sürede ödenmesi takdirde, vergi ve vergi ceza tutarından % 20'i indirim uygulanır. Tasdik edilerek tahakkuk edilen vergi tutarları da ise indirim mümkün olmamaktadır. Söz konusu indirimden yararlanmak için, dava konusu edilen ve bu maddeye göre*

tahakkuk eden vergi ve vergi cezalarının gecikme faizi ile birlikte ödenmesi gerekmektedir (Kökbulut ve Kökbulut, 2019).

Kanun yolundan vazgeçme tarihi, vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih olarak kabul edilmektedir. Vazgeçme dilekçesini alan vergi dairesi, dilekçeyi ilgili yargı merciine gönderir. Mükellef bu dilekçe ile vazgeçtiğini belirtmesi durumunda idarenin de ihtilafı sürdürmesi mümkün değildir. İstinaf ve temyiz yoluna kanun yolundan vazgeçtiği halde başvuru yapan mükellefin başvurusu incelenmemektedir. Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve cezalar için vazgeçmeden önce ödenen tutarlar gecikme faizi ve zammı ile birlikte, vazgeçmeye ödenecek tutarlara mahsup edilir. Yargılama ve avukatlık giderleri karşılıklı olarak istenmekte ve icra takibi yapılamamaktadır (Güzel, 2019).

Genel olarak ifade edilecek olursa; vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı süresinde içinde açılmış bir davanın olması, vergi mahkemesi kararlarının istinaf yoluna açık, bölge idare mahkemesinin temyize açık kararları olması ve Danıştay'ın bozma kararının üzerine bir kararın verilmemiş olması durumlarının birlikte gerçekleşmesi ve vazgeçme dilekçesinin davanın konusunu oluşturan vergi ve ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesine verilmesi gerekir. Eğer başvurular taahhütlü posta veya APS yoluyla gönderilmiş ise postaya verildiği tarih, adı posta ile gönderilmesi durumunda ise vergi dairesinin kayıtlarına ulaştığı tarih başvuru tarihi olarak dikkate alınacaktır.

Kanun yolundan vazgeçme durumunda tahakkuk edecek vergi ve cezalarda mükellefin kanun yolundan vazgeçmesi ile hesaplanacak olan vergi ve cezalarında, istinaf ve temyiz yolu kullanılmayan yargı kararı esas alınıp bu doğrultuda işlem gerçekleşecektir. *"Temyiz ve istinaf yolu kullanılmayan yargı kararlarına göre; konusu sadece vergi olan davalarda verginin kaldırılması durumunda verginin % 60'ı tahakkuk edecek, % 40'ı terkin edilecek, vergilerin tasdik edilmesi durumunda ise verginin tamamı tahakkuk edecek, vergi ve vergi ziyai cezasının kaldırılması durumunda ise, verginin % 60'ı tahakkuk, kalan verginin % 40'ı ve vergi ziyai cezasının tamamı terkin edilecek, vergi ve vergi ziyai cezasının tasdik edilmesinde ise, verginin tamamı, vergi ziyai cezasının % 75'i tahakkuk, vergi ziyainın kalan % 25'i ise terkin edilecek, 359'uncu maddedeki fiillere iştirak edenlere kesilen vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması durumunda % 25'i tahakkuk,*

cezaların % 75'i terkin edilir, cezaların tasdik edilmesi halinde ise, % 75'i tahakkuk, geriye kalan % 25'i ise yerken edilecektir" (VUK Genel Tebliği Taslağı, 2019: 4).

Kanun yolundan vazgeçme ile mükelleflere uyumsuzluk konusunu yargıya taşıdıklarında yargılama sürecinin tamamını beklemeden kendi istekleri doğrultusunda kanun yolundan vazgeçme yoluna başvurup, kanunda belirtilen sürelerde ödemelerini yaptıklarında ekstra indirimlerden yararlanmalarını sağlayan yeni bir uygulamadır. Ayrıca bu müessese ile yargıda bulunan iş yükü fazlalığının da hafifletilmesi amaçlanmıştır.

2.9. Vergi Yargısında Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları

Vergi yargılaması ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte, bu değişikliğin sebebi her ülkenin teşkilatlanma yapısı ve genel yargı sistemindeki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Vergi yargısının, bağımsız, adli veya idari yargı sistemlerinden hangisinin içinde yer aldığı ülkeler açısından farklılık göstermektedir. Bazı ülkelerde idari yargı, bazı ülkelerde adli yargı içinde bazen de bağımsız yargı sistemi içinde yer almaktadır (Erdal, 2018: 25).

2.9.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Yargısı

Federal bir devlet olan Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) hem eyalet hem de federal yönetim bulunmaktadır. Bu iki yönetim arasındaki görev ve yetki tanımlaması ile sınırlar; federal anayasa tarafından belirlenmektedir. Birden çok yönetim bulunan ABD'de her yönetimin, orada yaşayan ve vergi vermekle yükümlü olan kişilerden vergi alma yetkileri bulunmaktadır. Bu durum neticesinde gerek eyalet gerekse federal yönetimin aynı bölgede yaşayan kişileri vergilendirme yetkisi var olmaktadır (Mutluer, 2008:351-352). Oluşacak olan vergisel uyumsuzluklar hem yargı aşamasında hem de idari aşamada çözüme kavuşturulabilir. Amerikan vergi yargısında mükellefler oluşan vergisel borçlarını ödeme güçlüğü çektiğinde uzlaşma kurumuna başvuru da bulunabilirler. Amerikan İç Gelir İdaresine (Internal Revenue Service – IRS) İç Gelir Kanunu tarafından mükelleflerin uyumsuzluğu yargı konusu yapmadan önce uzlaşma yetkisi tanımıştır. Eğer uzlaşma sırasında somut bir hata meydana gelirse taraflara tekrar uzlaşma kurumundan yararlanma olanağı tanınmıştır (Dutton, 2008). Ayrıca ilgili kanun ile İç Gelir İdaresine uzlaşma sonunda uzlaşılan miktarları kayıt altına alma, gerekli olan her türlü bilgi ve belgeyi elinde bulundurma ve tüm bu bilgi ve evrakların kamuyla paylaşımına dair bir sorumlulukta yüklemiştir (Theodore, 1993: 14). Federal vergi

yargısı ve eyalet vergi yargısı olmak üzere aşağıda iki başlık halinde ABD vergi yargısı aşağıda açıklanmıştır.

2.9.1.1. Federal vergi yargısı

Federal devlet yapısına sahip olan ABD, birden çok yönetimin var olması ile üniter devletlerin yargı sisteminden ayrılmaktadır. Ülkede bulunan hem federal yönetim hem de eyalet yönetimi vergi ödemesi gereken kişileri ayrı ayrı vergiye tabi tutabilmektedir. Federal vergi yargısındaki süreç Internal Revenue Service (IRS)'nin gerekli vergi beyannamelerinin inceleme ve denetimlerini gerçekleştirip, sonucunda ortaya çıkan vergi ve cezaların uyumsuzluk konusu yapılması ile başlamaktadır. Yapılan bu denetimler sonucunda, “ 90 gün Mektubu” şeklinde ifade edilen yasal bir ihbarname ile mükellefe eksiklikler ve ödenecek vergi borçları IRS tarafından bildirilir. Böylece doksan günlük dava açma süresi başlamakta ve süresi içinde gerekli dava açılmazsa vergi borcu kesinleşmektedir (Erdal, 2018: 25-26).

ABD’de yer alan Federal Vergi Mahkemesi; 1923 yılında kurulmuş olup, mükelleflerinde ilk olarak başvuruda bulunabilecekleri yer vergi mahkemesidir. Bu mahkemelerde jürisiz ve tek yargıyla yargılama yapılır. Bu mahkemelere başvuruda bulunabilmek için talep edilen verginin davadan önce ödenme zorunluluğu yoktur, eğer kişi kendisi isterse ödeyerek mahkemeye başvurabilir (Öner, 2005: 123). ABD’de yer alan diğer bir mahkeme Federal Bölge Mahkemesi (U.S. District Court)’dir. Genel yetkili federal mahkeme olan Federal Bölge Mahkemesine mükellefler vergi mahkemeleri yerine ikinci bir alternatif olarak tercih edebilirler. Bu mahkemelerin başvuru şartı ise; verginin önceden ödenmesidir. Burada davalar jüri önünde sonuca bağlanır ve bu yönüyle vergi mahkemelerinden ayrılır (Erdal, 2018: 27). Yine ABD yapılanması içinde yer alan diğer bir organ; Amerikan Federal İddia Mahkemesi (U.S. Courts of Federal Claims); her çeşit parasal talebin dinlendiği bir özel mahkeme olarak yer almaktadır. Faiziyle birlikte ödenen vergileri geri almak isteyen mükellefler, yine bu mahkemeye başvurabilirler. Bu mahkeme için uyumsuzluk konusu verginin önceden ödenmesi gerekir (Erdal, 2018: 28). Vergi Mahkemesi ile Federal Bölge Mahkemesi kararlarına karşı istinaf mahkemesi olan U.S. Courts of Appeals’a başvurarak davayı karara bağlamak ister. Burada çıkan kararlara karşı da üst mahkeme olan Supreme Court’a mükellefler başvuruda bulunabilirler (Öner, 2005: 124).

2.9.1.2. Eyalet vergi yargısı

Eyalet vergi yargısında; birçok eyaletin birleşmesiyle oluşan bir devlet olan ABD’de eyaletlerin vergisel uyuşmazlıkları önce idari yargıda çözümlenmeye çalışılmaktadır. Eğer orada istenilen sonuç elde edilmezse yerel yönetim vergi mahkemelerine gidilmektedir. Mükellefler bu mahkemenin kararlarını da kabul etmezlerse, eyalet temyiz mahkemelerine başvurabilirler (Erdal, 2018: 28).

Genel olarak ifade edilecek olursa; ABD’de de diğer ülkelerde olduğu gibi önce idari yollar kullanılmakta daha sonra yargı aşamasına geçilmektedir. Bu nedenle yargıya giden dosya sayısı da azdır (Pazarlıoğlu, 2010: 68). Burada mükellefler tarhiyat öncesinde uzlaşmada bulunabilecekleri gibi, tarhiyattan sonra da dava sonuçlanıncaya kadar uzlaşma isteminde bulunabilirler (Özaktaş, 1976: 76).

2.9.2. Almanya’da Vergi Yargısı

Alman vergi yargısında, vergisel uyuşmazlıklar bağımsız vergi yargısı organları tarafından çözüme kavuşmaktadır. Alman vergi yargılama sisteminde de önce idari yollara sonra yargı yoluna başvurulabilmektedir. Hatta önce idari yollara başvuru zorunludur (Kanmaz, 2010: 46). Taraflar arasında yaşanan vergisel uyuşmazlıklarda idari yollara başvurunun zorunluğu olduğu Alman vergi yargılama sisteminde; vergisel işlemlere karşı düzeltme talebi ve şikayet başvurusunda bulunmak mümkündür. Düzeltme taleplerinin ilk olarak vergi dairesine yapılması ve bu başvuru üzerine gerekli inceleme ve kararın itiraz servisince yapılması gerekmektedir. Taraflarca yapılan şikayet başvurularını inceleme ve karara bağlama yetkisi ise Yüksek Maliye Dairesine aittir (Muuss, 1977: 7). Gerek yapılan şikayet gerekse düzeltme talepleri başvurusu üzerine, görevli organlarca verilen kararlara karşı taraflar bir ay içinde dava açma yoluna gidebilmektedirler. Fakat vergi dairesinin matraha ilişkin ortak noktada buluşup, anlaşmaları durumunda uyuşmazlığın tarafı olan mükellef doğrudan vergi mahkemesine başvurabilmektedir (Debatın, 1981: A-2/155). Almanya yargı birliğine sahip bir vergi yargısı sistemine sahiptir (Erdal, 2018:29). Alman yargı sistemi mali mahkemeler ve federal mali mahkemeler olmak üzere ikili yapılanmadan oluşmaktadır. Burada mali mahkemeler; ilk başvuru mercii, federal mali mahkemeler ise; üst yargı merci olarak görev almaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2014: 13).

2.9.2.1. Mali mahkeme

Mali Mahkemeler, Alman vergi yargısında yer alan ilk derece bağımsız yargı organlarıdır. Bu mahkemeler eyaletlerde kurulmuş olup, gerekli durumlarda eyalet dışında da kurulmaları mümkündür (Erdal, 2018: 30). Mali mahkemeler gerek idare gerekse mükellefin savunmalarını alıp, gerekli araştırmaları yaptıktan sonra esas ve usuller üzerinde hüküm vermektedir (Pazarlıoğlu, 2010: 66). Davanın açılması kendiliğinden yürütmeyi durdurmaz ancak mahkeme gerekli görürse yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Tarafların istemi ile dava duruşmalı da yapılabilir. Burada kararlar Alman ulusu adına verilir ve yayınlanır (Erdal, 2018: 30).

2.9.2.2. Federal mali mahkeme

Mali mahkemelerin vermiş oldukları kararlara karşı bir üst mercii olarak kararların temyiz edilmesi amacıyla başvuru bir mahkemedir. Almanya’da tek temyiz mahkemesi olarak ifade edilen federal mali mahkeme Münih’te bulunmaktadır. Federal mali mahkeme farklı dairelerden oluşmuş ve bu dairelerin her birinde alanında uzman beş hakim bulunmakta ve bu sayıya baş yargıç da dahildir. Her dairenin görevi önceden belirlenmiş alanlarla sınırlıdır. Örneğin; uluslararası vergilendirme birinci dairenin görev alanıdır. Federal mali mahkemeler de davalar, bir başkan tarafından yönetilmektedir (Krabbe, 2008: 3).

Federal mali mahkemeler vergisel uyumsuzlukları hukuki yönden incelemeye ve karar vermeye yetkili oldukları için, temyiz makamı olarak mali mahkemelerin kararlarını da hukuki yönden temyiz edebilir (Aksoy, 1999: 36). Federal mali mahkemeler gerekli araştırma ve incelemeleri yaparken deliller bakımından mali mahkemelerin tespit ettikleri hususlara bağlı kalırlar. Taraflar bu aşamada yeni deliller ortaya koyamazlar. Tarafların istekleri doğrultusunda da duruşma yapılabilir. Burada federal mali mahkemeler karar verirken mali mahkemelerin kararlarını bozabilir, onaylayabilir veya yeni bir karar alabilir. Federal mali mahkemelerin kararları önemli olup, içtihat yaratmaktadır (Aksoy, 1999: 36).

2.9.3. Fransa’da Vergi Yargısı

Türk vergi yargısı kaynağını Fransız Vergi Yargısı’ndan almıştır. Bu yargı sistemi uyumsuzlukların çözümünü 1982 yılı öncesi Türk vergi yargısı sistemine benzer şekilde düzenlemiştir. İdari yargı kolu içinde dolaysız ve muamele vergileri yer alırken, dolaylı vergiler, harçlar ve gümrük vergilerinden doğan uyumsuzluklar adli yargı içinde

çözümlemektedir. Burada önemli olan husus vergi idaresi ile mükellef arasında yaşanan uyuşmazlıkların yargı önüne gitmeden idari yollarla çözülmeye çalışılmasıdır (Bilgin, 1992: 33). Fransa vergi yargı sisteminde; yaşanan vergisel uyuşmazlıklar idari çözüm yollarından olan uzlaşma müessesesi ile karara bağlanamazsa, taraflarca yapılacak olan itirazlar ile uyuşmazlığın yargıya intikali gerçekleşecektir (Thurony, 1996: 10).

Danıştay, idari istinaf mahkemeleri ve idare mahkemeleri olmak üzere üç dereceli yargı sisteminden oluşmaktadır ve ayrıca bağımsız vergi mahkemeleri kurulmamıştır (Kanmaz, 2010: 47). Vergisel uyuşmazlıklar hem maddi yönden hem de hukuki yönden idari mahkemelerince incelenmektedir. İdari mahkemelerin kararları istinafa, istinafin verdiği kararlar temyiz makamı olan Danıştay'a götürülebilir (Bilgin, 1992: 34). Danıştay'ın iş yükünü hafifletmek amacıyla idari istinaf mahkemeleri kurulmuş olup, üst merci Danıştay'ın ise verdiği kararlar kesindir. Ayrıca kaçakçılık ve benzeri hürriyeti bağlayıcı davalar ise ceza mahkemelerinde görülmektedir (Seviğ, 1991: 37).

Genel olarak ifade edilecek olursa; Fransa yargı sisteminde vergisel uyuşmazlıklar önce idari yargıda çözüme kavuşturulmakta, eğer istenilen sonuç alınamazsa yargı yoluna gidilmektedir. İdari aşamada çözüme de başarılı sonuçlar elde edilmektedir. Önce idari aşamaya başvuru zorunlu bir yoldur. Uzlaşma ise idari yollar içinde en çok başvurulan ve en etkin yoldur. Uzlaşmanın yanında mükellefler pişmanlık ve ıslah, düzeltme, vergide veya cezada indirim gibi müesseselerden de yararlanılmaktadır. İdari aşamada sonuca varılamaması durumunda bu aşamadan sonra vergi türüne ve niteliğine göre uyuşmazlık adli veya idari yargı organlarına gönderilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2012: 86).

2.9.4. İngiltere'de Vergi Yargısı

İngiltere'nin vergi yapısını ve bu ülkeyi farklı kılan önemli bir özelliği; ülkede var olan vergi mevzuatına saygıdır. İngiltere halkının gerek vergi yasalarına uyumu gerekse bu yasalara gösterdiği saygı bu ülkenin önemli bir özelliğini öne çıkartmaktadır (Sınclair, 2002:112). İngiltere'nin donanımlı vergi idaresi ve personeline aynı zamanda halkının yasalara uyumu ve gösterdiği saygı düşünüldüğünde vergisel uyuşmazlıkların daha çok idari aşamada çözüme kavuştuğu ortaya çıkmaktadır. Vergisel uyuşmazlıkların çözümünde İngiltere'nin esas aldığı yol idari aşamada çözümlenmesidir. İdari aşamada en çok başvurulan yol ise uzlaşmadır. Bu nedenle İngiltere'de vergisel uyuşmazlıkların çoğu uzlaşma yolu ile çözüme kavuşmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2012: 89). İngiltere'de vergisel uyuşmazlıklara

nadiren rastlanmaktadır. Bunun sebebi ise; uzmanlaşmış bir idare ve iş bölümünün iyi yapılması ve buna dayanan bir örgütlenme olması, asıl amacın ceza değil, vergi almak olması, tutulması ve uyulması gereken defter ve belge tutma usulünün yerleşmiş olması, servet takibi ve denetiminin büyük ölçüde sağlanması ve verginin eski bir geçmişe dayanması olarak ifade edilebilir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 6-7).

İngiltere’de belirlenen “*erken elde edilen vergi, daha fazla geç elde edilecek olandan iyidir*” şeklinde ifade edilen ilkedен de anlaşılacağı üzere, uygulamada çok fazla uyuşmazlık yargıya intikal etmemektedir (Pazarlıoğlu, 2010: 67). İngiltere’de daha çok uyuşmazlığın çıkmamasına özen gösterilmektedir. Ancak idari aşamada çözüm bulmayan konular için yargı aşamasına gidilebilir. Eğer uyuşmazlık çıkarsa bu durumlar için çeşitli komisyonlar oluşturulmuştur. Örneğin; kurumlar vergisi açısından Commissioner of Inland Revenue komisyonu, Special Commissioner of Inland Revenue adında uyuşmazlıkları hukuki boyutlarıyla inceleyen bir komisyon da mevcuttur (Akata, 2016: 15). Ayrıca İngiltere’de yargı organları genel komiserler, özel komiserler, hakem kurulları, mahkemeler ve yüksek mahkemelerden oluşmaktadır. Duruşmalar bir ya da iki komisyon önünde Londra’da yapılmaktadır (Pazarlıoğlu, 2010: 67). Temyize gidilecek konular arasında ise; gelir, kurumlar, sermaye kazançları, veraset vergisi, arazi damga vergisi, ulusal sigorta primleri ve vergilerin zam ve cezaları yer almaktadır (Yılmaz, 2013: 31).

3. BÖLÜM

3. TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGIDA ÇÖZÜMÜNE İLİŞKİN VERİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ, ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkların Yargıda Çözümüne İlişkin Verilerin Değerlendirilmesi

Bu bölümde 2011- 2018 yılları arasında idari yargıda hakim başına düşen dosya sayıları, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görülen dava sayıları ve gelen dosyaların incelenmesi sonucunda verilen kararlara dair bazı sayısal veriler tablolar halinde gösterilerek yorumlanmıştır.

Tablo 3.1'de 2011- 2018 yılları arasında idari yargıda hakim başına düşen dosya sayıları verilmiştir. Verilere bakıldığında iş yükünün her yıl artması sebebiyle yargıda istihdam edilen hakim sayısı da 2011-2018 arasında sürekli bir artış seyrindedir. Bir hakime düşen dosya sayıları incelendiğinde en fazla dosyanın düştüğü yıl 654 dosya ile 2011 yılı iken, en az dosyanın düştüğü yıl 433 dosya ile 2018 yılı olmuştur. Mahkemeye gelen dosya sayılarına bakıldığında ise dalgalanmalar mevcut olmakla birlikte artışın yaşandığı görülmektedir. Mahkemeye en az 2012 yılında dosya gelirken, en fazla dosya 2017 yılında gelmiş ve ardından 2018 yılında ise tekrar bir azalış yaşanmıştır. Yıllar itibarıyla karara bağlanan dosya sayısı ise dalgalanmalarla birlikte artmış, en fazla karara bağlanan dosya sayısının 2017 yılına ait olduğu, en az karara bağlanan dosya sayısının ise 2012 yılına ait olduğu tablodan görülmektedir. Tabloda ki gelen dosya ve karara bağlanan dosya sayıları incelendiğinde aradaki fark sürekli olarak artmış yani devreden dosya sayısı en az 2012 yılında gerçekleşirken en fazla artışın 2016 yılında gerçekleştiği tablodan anlaşılmaktadır.

Tablo 3.1. İdari Yargıda Hakim Başına Düşen Dosya Sayıları

Yıllar	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
İdari Yargı Hakim Sayısı	895	877	909	1.147	1.125	1.547	1.562	1.703
Mahkemeye Gelen Dosya Sayısı	584.963	533.426	579.036	582.183	639.988	786.644	814.718	736.809
Bir Hakime Düşen Dosya Sayısı	654	608	637	508	569	508	522	433
Karara Bağlanan Dosya Sayısı	415.672	405.791	414.644	434.139	471.726	576.725	627.249	541.466
Bir Hakimin Yıl İçinde Karar Verdiği Dosya Sayısı	646	463	456	378	419	373	402	318

Kaynak: <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistikler/2011-2018> (20.07.2019)

3.1.1.Vergi Mahkemelerine Gelen Dosya Sayıları

Tablo 3.2’de vergi mahkemelerinde gelen dosya sayıları, karara bağlanan dosya sayıları, davaların ortalama görülme süreleri ve verilen kararların içerikleri hakkında ki sayısal veriler gösterilmiştir. Bu tabloda görüldüğü üzere geçen yıldan devreden dosya sayılarında dalgalanmalar olsa da yıllar itibariyle bir azalış göstermiştir. En yüksek devreden dosya sayısı 2011 yılına ait olurken, en düşük devreden dosya sayısı ise 2012 yılına ait olup, yıllar itibariyle devreden dosya sayısında aralarında en büyük farkın yaşandığı yılların 2011-2012 yılları olduğu tablodan anlaşılmaktadır. 2018 yılında ise devreden dosya sayısı bir önceki yıla göre artış göstermiştir. Dosya sayıları incelendiğinde en yüksek oranın açılan davalara ait olduğu görülmekte olup, genel olarak yıllar itibariyle açılan dosya sayılarının arttığı ifade edilebilir. En yüksek açılan dava dosyası 109.141 dosya ile 2013 yılına ait olurken, en düşük açılan 83.375 dosya ile 2011 yılına aittir. 2018 yılına bakıldığında ise; bir önceki yıla göre 4.776 dosyalık bir düşüş göstermiştir. Açılan dava dosya sayısında yaşanan bu düşüşler olumlu olup, mükelleflerin vergi kurallarına uyup, yargı aşamasına gelmeden uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünün sağlanmasından kaynaklı bir artış olduğu ifade edilebilir. Danıştay’dan bozularak gelen dava sayılarında ise yıllar itibariyle artış meydana gelmiş olup, en yüksek sayı 2018 yılına ait olurken, en düşük sayı ise 2011 yılına aittir.

Tablo 3.2. Vergi Mahkemelerine Gelen Dosya Sayıları

Yıllar	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Geçen Yıldan Devren Gelen	88.673	33.661	53.251	47.382	46.531	42.432	42.053	49.034
Yıl İçinde Açılan	83.375	97.180	109.141	96.036	98.667	104.410	95.749	90.973
Bozularak Gelen	3.701	5.542	6.291	5.240	5.476	5.729	5.345	7.483
Toplam	175.749	136.383	168.683	148.658	150.674	152.571	143.147	147.490

Kaynak: <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistikler/2011-2018> (20.07.2019).

3.1.2. Vergi Mahkemelerinde Karara Bağlanan Dosya Sayıları

Tablo 3.3'te vergi mahkemesinde karara bağlanan dosyalar yer almakla birlikte 124.303 ile en yüksek karara bağlanan dosya sayısı 2011 yılına aitken, en düşük karara bağlanan dosya sayısı ise; 94.112 dosya ile 2017 yılına ait olduğu görülmektedir. Yıl içinde karara bağlanan dosya sayılarında dalgalanmalar yaşanmakla birlikte 2011 yılından 2018 yılına kadar bir azalış eğilimi göstermiştir. Karara bağlanan dosya sayısında en büyük düşüşün 2011'den 2012 yılına geçişte yaşandığı, en büyük artışın da 2017'den 2018 yılına geçişte yaşandığı tabloda görülmektedir. 2018 yılında bir önceki yıla göre karara bağlanan dosya sayısının 21.930 dosya artmış olduğu tablodan anlaşılmaktadır. Bir sonraki yıla devreden dava sayısında; 65.174 dosya ile 2013 yılı en yüksek veri iken, en düşük veriye sahip yıl ise; 31.448 dosya sayısı ile 2018 yılı olduğu görülmektedir. Bir sonraki yıla devreden dosya sayısında göze çarpan en yüksek sayı ise 29.710 dosya ile 2012'den 2013 yılına geçişte yaşandığı görülmektedir.

Tablo 3.3. Vergi Mahkemelerinde Karara Bağlanan Dosya Sayıları

Yıllar	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Yıl İçinde Karara Bağlanan	124.303	100.919	103.509	102.128	108.242	110.519	94.112	116.042
Bir Sonraki Yıla Devreden	51.446	35.464	65.174	46.530	42.432	42.052	49.035	31.448

Kaynak: <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistikler/2011-2018> (20.07.2019).

3.1.3. Vergi Mahkemelerinde Davaların Ortalama Görülme Süreleri

Tablo 3.4'te vergi mahkemelerinde açılan davaların ortalama olarak görüldüğü süreler gösterilmiştir. Uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümünde mükellefler tarafından en çok şikayet edilen durum davaların çözüme kavuşmasında sürelerin uzun olmasıdır. Bu nedenle özellikle uyuşmazlıkların yargı aşamasında daha etkin ve hızlı sonuca kavuşabilmesi için davaların görülme sürelerinin kısaltılması hem mükellefler açısından, hem de devlet açısından faydalı olacaktır. Bu tabloya göre; davaların ortalama görülme sürelerinde dalgalanmalar görülmekle birlikte, ortalama görülme süresinin en düşük olduğu 122 gün ile 2012 yılına ait olduğu görülürken, en uzun görülme süresi ise 195 gün ile 2013 yılına aittir. Bir önceki yıla göre en fazla artış 73 gün ile 2013 yılına aitken, en fazla düşüş 117 gün ile 2012 yılına ait olduğu görülmektedir. 2018 yılında ise bir önceki güne göre 33 günlük bir azalma ile davaların ortalama görülme süresi 135 gün olarak görülmektedir.

Tablo 3.4. Vergi Mahkemelerinde Davaların Ortalama Görülme Süreleri

Yıllar	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Ortalama Görülme Süresi (Gün)	239	122	195	166	151	138	168	135

Kaynak: <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistikler/2011-2018> (20.07.2019).

3.1.4. Vergi Mahkemeleri Tarafından 2018 Yılında Verilen Karar Oranları

Vergi mahkemeleri tarafından 2018 yılında verilen kararların türlerine göre yüzdeler oranları Tablo 3.5’de gösterilmiştir. Önceki tablolarda yer alan bilgiler ışığında 2018 yılında vergi mahkemelerine toplam 147.490 dosya gelmiş ve bu dosyaların yüzdeler oranları hesaplandığında % 61,7’si yıl içinde açılan dava dosyası, % 33,2’si geçen yıldan devren gelen dava dosyalarını oluşturmaktadır. 2018 yılında toplam gelen dosyaların % 78,7’si yıl içinde karara bağlanmış olup, % 21,3’ü ise 2019 yılına devrettiği ifade edilebilir. Tabloya göre 2018 yılında vergi mahkemelerinin sonuca kavuşturdıkları dosyalarda ilk sırayı % 43,7 ile iptal kararı, % 15,8 ile ret ve kabul, feragat vb. nedenlerle karar verilmeye yer olmadığı kararlarının aldığı görülmektedir. Tablodan da anlaşılacağı üzere vergi mahkemelerinin vermiş oldukları kararların büyük çoğunluğu 2018 yılında ret ve iptal kararları oluşturmaktadır.

Tablo 3.5. 2018 Yılında Vergi Mahkemelerinin Verdiği Karar Oranları

Yıl	2018
İptal	% 43,7
Ret	% 15,8
İlk İnceleme Üzerine Dilekçe Ret, Dava Ret ve Merciiine Tevdii	% 9,6
Kısmen İptal, Kısmen Ret	% 6,2
Kabul, feragat vb. Nedenlerle Karar Verilmesine Yer Olmadığı (KVYO)	% 15,8
Diğer	% 9,0

Kaynak: <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistikler/2011-2018> (20.07.2019).

3.1.5. Bölge İdare Mahkemelerine Gelen Dosya Sayıları

2011-2018 yılları arasında bölge idare mahkemesine gelen, karara bağlanan, bir sonraki yıla devreden dosya sayıları, ayrıca davaların ortalama görülme süreleri ve 2018 yılına ait yürütmenin durdurulması ve istinaf başvurularının sayısal verileri hakkında detaylar Tablo 3.6’da gösterilmiştir. Bu tabloda yer alan verilere bakıldığında bölge idare mahkemelerine geçen yıldan devren gelen dosyalar dalgalı bir seyir izlemekle beraber en büyük farkın 2017 ve 2018 yıllarında yaşandığı göze çarpmaktadır. 2017 yılında 53.706 dava dosyası ile en yüksek seviyeye ulaşırken, 2018 yılının 40.565 dosya sayısı ile bir önceki yıla göre düşüş gözlenmiştir. Yıl içinde açılan dosya sayıları ise yıllar itibariyle sürekli bir artış seyrindedir. Yıl içinde açılan en fazla dava dosya sayısı 262.696 dosya ile 2017 yılına aitken, 100.612 dosya ile en az dava

açılan yılın 2011 olduğu görülmektedir. 2018 yılında ise açılan dava dosya sayısı bir önceki yıla göre 40.735 dosya azalmıştır. Bölge idare mahkemelerine gelen dosya sayılarının özellikle 2017 ve 2018 yılında gerek devren gelen gerekse yıl içinde açılan dava sayılarının diğer yıllara oranla yüksek olması istinaf incelemelerinin bölge idare mahkemelerince 2577 sayılı kanunun geçici 8'inci maddesi uyarınca 20 Temmuz 2016 tarihinden itibaren başlamış olmasının etkili olduğu söylenebilir. BİM'lerin istinaf ile birlikte, vergi mahkemeleri ile Danıştay arasında bir köprü görevi gördüğü düşünülürse, istinafin uygulamaya geçmesiyle birlikte iş yükünün artması bunun sonucunda dava dosyaları sayısında 2017 ve 2018 yıllarında artışların yaşanmasına neden olduğu söylenebilir.

Tablo 3.6. Bölge İdare Mahkemelerine Gelen Dosya Sayıları

Yıllar	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Geçen Yıldan Devren Gelen	11.906	6.766	7.060	16.541	9.243	17.372	53.706	40.565
Yıl İçinde Açılan	100.612	111.816	148.908	157.154	181.045	232.114	262.696	221.961
Toplam	112.518	118.582	155.968	173.695	190.288	249.486	316.402	262.526

Kaynak: <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistikler/2011-2018> (20.07.2019).

3.1.6. Bölge İdare Mahkemelerinde Karara Bağlanan Dosya Sayıları

Tablo 3.7'de görüleceği üzere 2012 yılı hariç diğer yıllarda karara bağlanan dosya sayısı giderek artmıştır. 11.518 dosya ile en düşük oran 2012 yılına aitken, en yüksek karara bağlanan dosya sayısının 275.836 dosya ile 2017 yılına ait olduğu görülmektedir. 2018 yılına bakıldığında ise bir önceki yıla göre karara bağlanan dosya sayısı 57.649 dosya kadar azalmıştır. Yıllar itibariyle devreden dosya sayısı ise sürekli artış göstermiş olup, devreden dosya sayısının en az olduğu yıl 6.766 dosya ile 2010 yılı iken, en fazla devreden dosya sayısına sahip yıl ise 53.714 dosya ile 2016 yılıdır. 2019 yılına devreden dosya sayısının ise % 9.3'lük artış oranı ile 44.439 dosya olduğu tablodan görülmektedir.

Tablo 3.7. Bölge İdare Mahkemeleri Tarafından Karara Bağlanan Dosya Sayısı

Yıllar	2010	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Yıl İçinde Karara Bağlanan	105.752	11.518	139.426	164.452	172.959	195.772	275.836	218.187
Bir Sonraki Yıla Devreden	6.766	7.064	16.542	9.243	17.329	53.714	40.566	44.439

Kaynak: <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistikler/2011-2018> (20.07.2019).

3.1.7. Bölge İdare Mahkemelerinde Davaların Ortalama Görülme Süreleri

Tablo 3.8’de yer alan 2011- 2018 sayısal veriler incelendiğinde; BİM’de davaların ortalama görülme sürelerinde dalgalanmalar göze çarpmaktadır. 2011 yılında 33 gün olan dava görülme süresi 2012 yılında 22 güne düşmüş, ardından ilerleyen yıllarda tekrardan bir artış olduğu görülmektedir. Özellikle 2016 yılında başlayan ciddi bir artış ile süre 60 güne, 2018 gelindiğinde ise bu sürenin 69 güne ulaştığı görülmektedir. En dikkat çekici değerin ise 2015 yılında 27 gün olan dava görülme süresinin 2016 yılında büyük bir artış ile 60 güne çıkmasının olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

Tablo 3.8. Bölge İdare Mahkemelerinde Davaların Ortalama Görülme Süreleri

Yıllar	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Ortalama Görülme Süresi	33	22	29	29	27	60	63	69

Kaynak: <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistikler/2011-2018> (20.07.2019).

3.1.8. Bölge İdare Mahkemelerine 2018 Yılında Başvuru Türüne Göre Gelen Dosya Oranları

Tablo 3.9’da gelen başvuruların gönderen mahkeme ve başvuru türüne göre dağılımı yer almış olup, bölge idare mahkemesine gelen dosyaların % 31,9’u vergi mahkemesi kararlarına karşı, % 63,6’sı idare mahkemesi kararlarına karşı yapılan istinaf başvurusunu ve % 0,3’ünün ise idare mahkemesince ve vergi mahkemesince verilen kararlara karşı yapılan itiraz başvuruları olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

Tablo 3.9. 2018 Yılında Bölge İdare Mahkemesine Başvuru Türüne Göre Gelen Dosya Oranları

Yıl	2018
İdare İstinaf	% 63,6
Vergi İstinaf	% 31,9
İdare İtiraz	% 0,3
Vergi İtiraz	% 0,3
İdare Karar Düzeltme	% 0,7
Vergi Karar Düzeltme	% 0,8

Kaynak: <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistikler/2011-2018> (20.07.2019).

3.1.9. 2018 Yılı Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı Yapılan İtirazlara İlişkin Dosya Sayıları

Tablo 3.10’da 2018 yılına ait veriler incelendiğinde; yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itirazlarda en büyük payın gönderen mercii olarak idare mahkemelerine ait

olduğu, geçen yıldan devren gelen, yıl içinde açılan, karara bağlanan ve bir sonraki yıla devreden dosya sayılarından anlaşılmaktadır. İdare mahkemelerin gelen dosya sayılarının oranına bakıldığında % 73,6 gibi yüksek bir orana sahipken, % 26,4'lük kısmı ise vergi mahkemelerine aittir. Ayrıca 2019 yılına devreden dosya sayıları incelendiğinde, idare mahkemelerinin 111 dosyası bir sonraki yıla devrederken, vergi mahkemelerinin sadece 8 dosyası 2019 yılına devretmiştir.

Tablo 3.10. 2018 Yılında Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı Yapılan İtiraz Dosya Sayıları

Gönderen Mercii	Geçen Yıldan Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Toplam	Gelen Dosya Sayıları Oranı (%)	Yıl İçinde Karara Bağlanan	Bir Sonraki Yıla Devreden
İdare Mahkemesi	81	33.511	33.592	73,6	33.481	111
Vergi Mahkemesi	8	12.030	12.038	26,4	12.030	8
Toplam	89	45.541	45.630	100,0	45.511	119

Kaynak: <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/> istatistikler 2011-2018 (20.07.2019).

3.1.10. 2018 Yılı Bölge İdare Mahkemesinde İstinaf Geliş Türüne İlişkin Dosyalarda Verilen Kararlar

Tablo 3.11'de istinafin geliş türlerine göre verilen kararlara ait sayısal veriler yer almaktadır. Tabloya göre BİM'e gelen başvurularının karar türleri içinde en yüksek orana % 60,5'lik bir oranla ret kararı yönünde olduğu görülmektedir. % 28,8'lik oran ise diğer karar türlerine aittir. 2018 yılına ait toplam karar sayısına bakılacak olursa; 157.244 dosyanın bölge idare mahkemelerine istinaf başvurusu üzerine mükellef lehine veya aleyhine karara bağlandığı görülmektedir. İstinafin yeni gelen bir müessese olduğu aynı zamanda vergi mahkemeleri ile Danıştay arasında bir köprü görevi gördüğu düşünöldüğünde BİM'lerin iş yükünün arttığının, yıl içinde toplamda gelen 157.244 dosyanın gerek mükellef aleyhine gerekse mükellef lehine de olsa sonuca kavuşturulmasından anlaşılması mümkündür.

Tablo 3.11. İstinafta Verilen Karar Türüne Göre 2018 Yılı Dosya Sayıları

Karar Türleri	Karar Sayıları	Oran
İstinaf Başvurusu Ret	95.114	% 60,5
Kabul, Kaldırma, Ret	6.722	% 4,3
İstinaf Başvurusu Ret Gerekeeli	6.462	% 4,1
İstinaf Başvurularının Reddine	3.607	% 2,3
Diğer	30.226	% 28,8

Kaynak: <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/> istatistikler 2011-2018 (20.07.2019).

3.1.11. Danıştay ve Dairelerine Gelen 2018 Yılı Dosya Sayıları

Tablo 3.12’de Danıştay’a ve Vergi Dava Daireleri olarak görev yapan 3, 4, 7 ve 9’uncu dairelere gelen dosya sayıları hakkında 2018 yılına ait veriler yer almaktadır. Tabloya göre; Danıştay’a 2017 yılından devren gelen dosya sayılarına bakıldığında birkaç istisna dışında intikal eden dosya sayıları oldukça yüksektir. Yine yıl içinde açılan dosya sayıları da birkaç istisna dışında yüksek sayılara sahiptir. Karara bağlanan ve 2019 yılına devreden dava sayılarına bakıldığında ise; karara bağlanan dosya sayısı toplamda gelen dosya sayısına oranla % 50’ye yakını çözüme kavuşmakla birlikte 2019 yılına devreden sayısı oldukça yüksektir. En dikkat çeken değer ise 2018 yılında VDDK itiraz kararlarının bir sonraki yıla devretmeden hepsinin sonuca bağlandığıdır, bu durum tablodaki verilerden de anlaşılmaktadır. Danıştay’da görülen dava süreleri ise oldukça yüksek olmakla birlikte bazı kurullarda görülen dava süreleri 42, 64, 19 gün gibi diğerlerine oranla daha kısa sürede çözüme kavuşturulduğu tablodan anlaşılmaktadır. Görülme süresinin en uzun olduğu ve dikkat çeken değerinin ise; 707 gün ile Danıştay 7’nci dairenin vermiş olduğu kararlarına ait olduğu tablodan görülmektedir. Danıştay’da davaların ortalama görülme sürelerinden de anlaşılacağı üzere; bir davanın ortalama olarak 2 yıl gibi uzun bir zaman diliminde sonuca kavuşması hem mükellef açısından hem de idare açısından büyük bir zaman ve emek kaybının yaşanmasına yol açmaktadır. Bu nedendir ki; Danıştay’ın iş yükünün ve davaların karara bağlanma süresinin azaltılması gerekmektedir.

Tablo 3.12. Danıştay ve Dairelerine Gelen 2018 Yılı Dosya Sayıları

Daireler	Geçen Yıldan Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Toplam	Yıl İçinde Çıkan	Bir Sonraki Yıla Devreden	Çıkan Davanın Gelene Oranı	Görülme Süresi(Gün)
İdari Dava Daireleri K. Esas	7.063	4.900	11.963	6.159	5.804	51,5	419
İdari Dava Daireleri K. İtiraz	114	817	931	852	79	91,5	42
VDDK Esas	128	1.239	1.367	1.082	285	79,2	64
VDDK İtiraz	1	9	10	10	-	100,0	19
3'üncü Daire	11.179	7.015	18.194	8.366	9.828	46,0	492
4'üncü Daire	21.170	9.469	30.639	15.411	15.228	50,3	527
7'nci Daire	12.100	5.516	17.616	6.372	11.244	36,2	707
9'uncu Daire	12.633	8.431	21.064	12.135	8.929	57,6	377

Kaynak: <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistikler/2011-2018> (20.07.2019).

3.1.12. Danıştay'da İlk Derece İnceleme ve Temyizen İnceleme Üzerine Gelen 2018 Yılı Dosya Sayıları

Tablo 3.13'te görüldüğü üzere Danıştay'ın dairelerinde görülen davaların büyük bir çoğunluğu temyizen incelemeye aittir. Ayrıca davaların görülme süresinde de en fazla zaman harcanan konunun 577 gün ile temyizen incelemeye ait olduğu tablodan görülmektedir. Gerek geçen yıldan devren gelen gerekse yıl içinde açılan dosya sayıları incelendiğinde; ilk derece incelemede 12.609 dosyanın 2019 yılına devredildiği, temyizen inceleme de ise 152.416 gibi büyük bir dosya sayısının bir sonraki yıla devredildiği tabloda görülmektedir.

Tablo 3.13. Danıştay'da İlk Derece ve Temyizen İnceleme Üzerine Gelen 2018 Yılı Dosya Sayıları

	İlk Derece İnceleme	Temyizen İnceleme
Geçen Yıldan Devren Gelen	22.836	183.309
Yıl İçinde Açılan	4.207	92.965
Toplam	27.043	276.274
Yıl İçinde Çıkan	14.434	123.858
Bir Sonraki Yıla Devreden	12.609	152.416
Görülme Süresi (Gün)	342	557

Kaynak: <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistikler/2011-2018> (20.07.2019).

Genel olarak İdari Mahkemelerin ve Danıştay'ın 2018 ve diğer yıllara ait verileri incelendiğinde; uyuşmazlıkların çözüme kavuşmasında barışçıl çözüm yolları dışında mükelleflerin kullandıkları diğer bir yol olan yargısal yollarla uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturma süreci, daha çok emek ve zaman isteyen bir çözüm yoludur. Bu durum davaların ortalama olarak görülme sürelerinin uzunluğundan da çok açık anlaşılmaktadır. Mükellefler yargının bağımsız ve tarafsız olması sebebiyle kendilerini daha güvende hissedeceklerinden bu yola başvurabilmektedirler. Mükellefler tarafından yapılan vergisel uyuşmazlıkların çözümüne dair başvurularda önce ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri gerekli incelemeleri yapmakta, daha sonra gerekli olan parasal sınırların sağlanması üzerine BİM'de istinaf ve Danıştay'da temyiz incelemeleri gerçekleştirilmekte ve nihai sonuca ulaşılmaktadır. Bu süreç mükellefler için hem masraflı hem de zahmetlidir.

Uyuşmazlık konusunun yargıya taşınmasında ilk derece mahkemesi olarak önce vergi mahkemeleri gerekli incelemeleri yapar ve dava ilk olarak burada görülüp karara bağlanır. Daha sonra belli bir parasal sınırı aşması durumunda BİM ve Danıştay'da dava aşamasını mükellef devam ettirebilmektedir. Mahkemelerde dava açmak için belli şekil ve süre şartları bulunmaktadır. Bu nedenle bu süreçte mükellef hem emek hem zaman hem de maddi açıdan etkilenmektedir. Çünkü dava yolunda başvuru harcı gibi belli bir maliyetin varlığı,

mükelleflerin bu süreçte iyi bir bilgiye sahip olmaları gerekeceğinden hukuki anlamda kendilerini destekleyecek bir avukata ihtiyaç duyduklarında ödeyecekleri avukatlık ücretleri ve dava sonucunda kararın mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda ödenecek olan gecikme faizi gibi çeşitli masraflar bulunmaktadır. Bunun yanında uyuşmazlık yargı yoluna taşındığında daha kesin sonuçlar ortaya konacaktır. Vergi mahkemelerinde türlerine göre verilen kararlara bakıldığında %43,7'lik bir oranla iptal kararı yani yargıya taşınan uyuşmazlıkta mükellef haklı bulunmuş ve mükellef lehine karar verildiği görülmektedir. Bu durumda yargıya başvurunun mükellef açısından olumlu yanındır.

Yargıya taşınan davaların daha kısa sürede çözüme kavuşması veya yargıya intikal eden davaların sayısının azaltılması ve gerek idari mahkemeler gerekse Danıştay'ın iş yükünün hafifletilmesi adına; öncelikle açık ve kesin olarak hangi uyuşmazlıkların yargıya gidilebileceği konusunda daha temkinli olunmalı, bunun yanında kazanma olasılığı yüksek davaları yargıya taşınmalı ki mükellef masraflı ve zahmetli bir yoldan olumlu sonuç alarak dönebilsin. Bunun yanında barışçıl yollarda etkin olarak kullanılan uzlaşma müessesesi gibi diğer idari çözüm yollarının da etkinliği artırılmalı ki mükellefler uyuşmazlıkları daha kısa sürede ve kendi menfaatleri çerçevesinde çözüme kavuşturabilsinler. Tüm bunların sonucunda yargıya taşınan dava sayısı azalmış ve dairelerin iş yükleri hafiflemiş olacaktır. Bunun yanında vergi mevzuatlarının sık sık değişme sebebiyle gerek mükellefler gerekse idari makamlar tarafından bunlar düzenli şekilde takip edilmeli ki verilen kararlar tekrar bir uyuşmazlığa sebep olmasın. Ayrıca sunulan hizmet kalitesinin artırılması için de gerekli olan tüm bilgi ve eğitimler personellere sağlanmalıdır. Devletin çeşitli aralıklarla ve yaptığı düzenlemeler ışığında mükelleflere sağladıkları vergi afları da mükelleflerin yargı yoluna gitmeden idari aşamada çözüm aramasına yardımcı olacaktır.

3.2. Türkiye'de Türk Vergi Yargısında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Vergisel işlemlerle ilgili farklı fikir ve düşüncelere sahip olan idare ve mükellefler arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar vergi uyuşmazlığını ortaya çıkarmıştır. Oluşan vergi uyuşmazlığını çözüme amacıyla en çok kullanılan iki yol bulunmaktadır. İlki uyuşmazlıkların idari ya da diğer bir adıyla barışçıl çözüm yolu iken, ikincisi ise uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözüme kavuşturulmasıdır. Mükellefler vergisel uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmak istediklerinde hangi yolu tercih edeceklerinde tamamen özgürdürler. Yargı yoluna başvuru için idari çözüm yollarının tamamen tüketilmiş olması zorunlu değildir.

Burada mükellefler ile idare arasında ortaya çıkan vergisel uyuşmazlıklar gerek vergi idaresinden kaynaklı gerekse mükellef kaynaklı olabilmektedir. İdarenin vergi kanunlarını farklı yorumlaması, uygulaması veya uygulamaması sonucunda ortaya çıkan hatalı işlemler neticesinde taraflar arasında uyuşmazlık çıkmakta ve bunun sonucunda da vergi uyuşmazlıklarına karşı açılmış olan davaların idare aleyhine sonuçlanması durumu ortaya çıkmaktadır. Bunun dışında mükelleflerin de vergi kanunlarını yanlış veya eksik yorumlanmasından kaynaklı uyuşmazlıklar da yaşanmaktadır. Burada mükelleflerin tercih ettikleri çözüm yollarına dair avantajları ya da dezavantajları ve birtakım çözüm önerileri sunulacaktır.

Mükelleflerin, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümde en çok tercih ettiği müessese uzlaşmadır. Mükellefler bu yol ile dava açmadan aralarında kendi menfaatlerine uygun olacak şekilde anlaşıp, söz konusu uyuşmazlığı çözüme kavuşturmaktadır. İdari yolları tercih etmeyen mükellefler ise; yargı yolunda dava açarak uyuşmazlığa çözüm arayabilmektedirler. Mükellefler yargı yolunu tercih edip dava açtıklarında en büyük avantajları davanın kendi lehlerine sonuçlanması ve bunun sonucunda elde edilen maddi bir kazançtır. Ayrıca bu durum ile de mükellefin yargıya olan güveni daha da artacaktır. Açılmış olan davanın idare lehine sonuçlanması durumunda ise, idare avantajlı durumda olup vergi alacağının hazineye intikalini sağlamış olacaktır. Aleyhe sonuçlanması durumunda ise idare hem maddi kayba uğramış hem de itibarı zedelenmiş olacaktır. Bu alanda yapılmış birçok çalışma; yaşanan vergisel uyuşmazlıklar sonucunda yargı yolunun tercih edilmesi ve bunun neticesinde de vergisel işlemlere ait yargı kararlarının yaklaşık % 80'ler seviyesinde idare aleyhine sonuçlandığını göstermektedir. Yargı kararlarının idare aleyhine sonuçlanmasında sık sık değişen vergi mevzuatının yetkili birimlerce takip edilememesi bunun sonucunda vergi kanunların yanlış yorumlanması, uygulanması veya uygulanmaması, iş yükünün fazla olması ve gerekli olan hakim sayısının yetersiz kalması ve neticesinde ilgilenilmesi gereken asıl konuların incelenememesi ve dosyaların giderek artması durumları sayılabilir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yolunda çözümlenmesine dair bir takım iyileştirmelerin ve düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Mükelleflere maddi bir külfet yüklemeyen uzlaşma gibi idari yollar vergisel uyuşmazlıkların çözümünde daha çok tercih edilmektedir. Yargıya taşınan dava sayısının azaltılması ve yargıda daha hızlı sonuçlara ulaşılması adına bazı çözüm önerileri ve önlemler gerekmektedir. Bunlar;

- Türk vergi yargısında, yaşanan vergisel uyuşmazlıklarda ilk olarak idari çözüm yollarına başvurunun zorunlu olmadığı sistem de gerekli düzenlemeler yapıp, önce idari yollara başvurunun zorunlu olması vergi yargısında var olan fazla iş yükünü hafifletecektir.
- Vergi mevzuatının daha teknik bir dile sahip olması, karmaşık ve sık sık değişiyor olması gerek mükellef gerekse idare için olumsuz durumlar meydana getirmektedir. Bunun önüne geçebilmek adına her durum ve olaya uygun ve sık sık güncellenmesi gerekmeyen daha sade ve açık bir anlatımla oluşturulmuş vergi mevzuatının varlığı ortaya çıkacak olan uyuşmazlıkları daha da azaltacaktır.
- Vergi mevzuatında meydana gelen değişikliklerin iyi takip edilmesi ve bundan kaynaklı sorunların yaşanmaması adına vergi idaresinde yer alan personellere gerekli olan eğitimlerin ve uyarıların yerinde ve zamanında yapılması gerekmektedir.
- Her ilde gerek vergi mahkemesi gerekse bölge idare mahkemesinin olmaması, vergisel davalara bakan özellikle idari hakim sayısının yetersizliği, yargı sürelerinin uzunluğu yargının iş yükünü artırmaktadır. Bunun için öncelikle gerekli hakim sayısının artırılması bunun yanında vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görülen yaklaşık iki yıl gibi uzun sürede çözüme kavuşan davaların, ortalama çözüme kavuşma sürelerinin azaltılması maksimum en fazla bir yıl için kesin ve nihai olarak sonuca kavuşturulması gerekmektedir.
- Yargısal çözüm sürecinde ilk başvurulacak merci vergi mahkemeleridir ve bu mahkemelerin verdiği kararlara karşı da kanunlarda belirtilen parasal sınırların aşılması durumunda istinaf ve temyiz başvurularında bulunmak mümkündür. Gerekli gereksiz her dosyanın istinaf ve temyize götürülerek gerek BİM'in gerekse Danıştay'ın iş yüklerinin artırılmasının önüne geçilmesi adına parasal sınırların taraflarca bilinmesi gerekmektedir.
- İdari yollarda çözüm sürecinde etkin olarak kullanılan uzlaşma müessesesi gibi diğer idari yolların kullanımlarının artırılması adına mükellefler bilgilendirilmeli ve buna ilişkin gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.
- Uyuşmazlıkların çözümünde alternatif bir yol olan bilirkişilik müessesesinden yararlanılması durumunda ortaya çeşitli sorunların çıkmaması adına, bilirkişilerin alanında uzman, yetenekli ve yeterli bilgi birikimine sahip uzman kişiler olması ve hakim konumundaymış gibi işlem yapmalarının önüne geçilmesi gerekmektedir.

- Yargı organlarının veya vergi idaresi personellerinin mükelleflere karşı ön yargılı olmalarının, peşin hükümler vermelerinin ve mükelleflere danışıkları konularda net ve yeterli bilgilerin verilmesi gerekmektedir.
- Yargıda var olan iş yükü fazlalığı, davaların ortalama olarak karara bağlanma süresinin çok uzun olması mükellefleri hem emek ve zaman kaybına uğrattığı hem de maddi külfet altında bıraktığı için, mükellefler bu olumsuzluklar karşısında idari yolları daha çok tercih edebilmektedir. Bu yüzden özellikle davaların daha kısa sürede kesin olarak sonuca kavuşturulması, kazanılma olasılığı yüksek ve mevzuata hakim kişilerce yargı yoluna başvurunun olması ve bunun neticesinde mükellef lehine çözümlenmesi ile ortadan kalkan gerek avukatlık ücretleri, gerekse dava masrafları ve harçların mükellefin cebinde kalması ve mükellefe yargı yoluna başvurunun maddi kazanç sağlaması mükelleflerin yargıya olan güvenlerinin artmasını sağlayacaktır.

Sonuç olarak ifade edilecek olursa; yargıya başvuru oranlarının %80'i gibi büyük bir oranla mükellef lehine sonuca bağlanması mükelleflerin uyuşmazlıkların çözümünde yargı yolunu tercih etmelerini etkilemektedir. Ancak bu konuda bazı düzenlemelerin yapılması ve daha sistematik hale getirilmesi gerekmektedir. Bunun için öncelikle en önemli sorun olan emek ve zaman kaybı ile maddi külfet sorunlarını ortadan kaldırma adına davaların en kısa sürede maksimum bir yıl içinde kesin olarak sonuca kavuşması gerekmektedir. Yargıya gerekli olan hakim sayısı temin edilmeli, vergi idaresi personelleri mevzuat değişikliklerine daha çok hakim olmalı ve gerekli eğitimlerin personele sunulması gerekmektedir. Gerekli olan tüm düzenlemeler ve değişiklikler uygulandığında vergi uyuşmazlıkların çözümünde yargı yolu daha etkin ve daha az iş yükü ile faaliyet gösterebilecektir.

4. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Devlet kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için kamusal gelirlere ihtiyaç duymaktadır. Anayasaların çizdiği sınırlar çerçevesinde ekonomik ve sosyal hayata müdahale maksadıyla devletin farklı kaynaklardan elde etmiş olduğu gelirlerin tümüne kamu gelirleri denmektedir. Bu kamusal gelirler içerisinde ise en büyük pay vergilere aittir. Vergi; devletin kamusal ihtiyaçların finansmanını sağlamak amacıyla gerçek veya tüzel kişilerden kanuna dayanarak karşılıksız olarak aldığı parasal yükümlülüklerdir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi devlet ile birey arasında gerçekleşen bir olay olup, bu konuyla da kamu hukukunun alt dalını oluşturan mali hukuk ilgilenmektedir.

Vergilendirme sürecinin başlayabilmesi için verginin konusunun varlığı ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir. Servet, gelir ve harcama, verginin konusunu oluşturmaktadır. Verginin konusu ile mükellefin arasında bir ilişki kurulması durumuna vergiyi doğuran olay denilmektedir. Vergi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra vergilendirme sürecini ifade eden verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarına geçilmektedir.

Vergilendirme sürecinin tarafları ise; vergi idaresi ve mükelleftir. Vergi ile ilgili olarak bu taraflar arasında bazı uyuşmazlıklar söz konusu olabilir. Uyuşmazlık günlük dilde de hukuk dilinde de ortada olan fikir ve düşünce aykırılıklarını ve anlaşamama durumunu ifade etmektedir. Burada ortaya çıkan uyuşmazlıklar gerek idare gerekse mükelleflerin olaylar karşısında farklı tutum ve davranışlar sergilemesiyle oluşmaktadır. Taraflardan biri olan idarenin amacı hazineye daha fazla gelir sağlamak iken, diğer tarafı oluşturan mükelleflerin amacı ise daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememektir. Bu noktada vergi alacaklısı olan idare ile vergi borçlusu olan mükellef arasında bir çatışma, uyuşmazlık durumu ortaya çıkabilmektedir.

Mükellef ve idare arasında çıkan bu vergisel uyuşmazlıklar hem mükellef hem de idare kaynaklı olabilmektedir. Vergi kanunlarının karmaşık ve dağınık olması, ekonomik sosyal hayata uyum sağlamak amacıyla birçok vergisel değişikliklerin yapılması ve bu değişikliklerin takibinin zor olması ve gerek idare gerekse mükellefin vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememesi gibi durumlarda vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir. Vergi mevzuatına hakim olan idareden kaynaklı çıkan uyuşmazlıklara; vergi kanunlarının farklı yorumlanması, uygulanması veya uygulanmaması durumları örnek verilebilirken,

mükellef kaynaklı olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklara örnek ise; kanunların yanlış veya eksik uygulanması verilebilir. İşte mükellef ile idare arasında sayılan bu çeşitli konularda yaşanan görüş ve fikir ayrılıkları sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde mükelleflerin kullanabilecekleri iki yol bulunmaktadır. Mükelleflerin uyuşmazlık durumunda başvurabilecekleri ilk yol idari aşamada çözüm, ikinci yol ise yargı aşamasında çözümdür. Mükellefler vergisel uyuşmazlıkların yaşanması durumunda zorunlu bir yol olmayan barışçıl ya da diğer bir adıyla idari çözüm yollarını kullanabilirler. Mükelleflerin idari çözüm yoluna başvurma zorunluğu olmadığından, isterlerse vergisel uyuşmazlıkların çözümünde doğrudan yargısal çözüm yoluna başvurabilirler. İdari çözüm yolları ise kendi içinde uzlaşma, hata düzeltme, üst makama başvuru, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim ile izaha davet gibi farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Mükellefler yaşadıkları olaylara uygun olarak bahsedilen bu barışçıl yollardan birini seçebilirler.

Mükellefler barışçıl yollardan uzlaşmayı tercih ederlerse; idare ile mükellef arasında bir görüşme gerçekleşir. Bu görüşmede vergi alacaklısı olan idarenin amacı; verginin değer kaybına uğramadan ve tahsilin de gecikmeden hızlıca hazineye girmesini sağlamak iken, vergi borçlusu olan mükellefin amacı ise; uzun ve yorucu olan yargılama sürecinin külfetinden kurtulmaktır. Burada mükellef ile idare arasında yapılacak olan görüşmeler tarhiyat öncesi olabileceği gibi tarhiyat sonrası da olması mümkündür. Belirtmek gerekir ki idari yollar içinde en çok başvuru alan yol uzlaşma yoludur. Pişmanlık ve ıslah yolunda; kanuna aykırı harekette bulunarak işlem gerçekleştiren mükelleflerin, bizzat kendilerinin bu durumu bir dilekçe ile ilgili makamlara bildirmekle yararlandığı bir yoldur. Pişmanlık ve ıslah hükmünün uygulanmayacağı vergiler ise Emlak Vergisi ile MTV'dir. Bunun dışında kalan tüm vergilerde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılır. Vergisel uyuşmazlıklarda başvuru alan diğer bir yol olan hata düzeltmede ise; ortada vergi hesapları ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden verginin haksız yere fazla veya eksik alınması durumlarında kullanabilecekleri bir yoldur. Burada oluşan hatalar gerek idare gerekse mükellef aleyhine olabilmektedir. Mükellefler yapılan bu hataların düzeltilmesini talep ederek uyuşmazlık konusunun yargı aşamasına gitmeden sonuçlanmasını sağlamaktadır. Cezada indirim yolu ise; mükellefler tarh edilen vergi ve cezaları kanunun belirttiği otuz günlük süre içinde ödeyeceğini vergi mahkemesine bildirmesi ve üç ay içinde ödemesi durumunda yararlanabileceği bir yoldur. VUK'da belirtilen şartların sağlanması halinde; vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısı indirilir. Üst makama başvuru yolunda ise; mükellefler vergisel işlemlere karşı vergi dairesi başkanlıklarına, eğer yoksa defterdarlara

başvuruda bulunabilirler. Üst makama başvuruda konu yönünden bir sınırlama olmayıp, dava açma süresi bakımından bir kısıtlama bulunmaktadır. Bu yüzden mükellefler üst makama başvuruda bulunmak isterlerse dava açma süreleri bitmeden başvurularını gerçekleştirmelidirler. Vergisel işlemlere karşı olan şikayetlerini de GİB'e yapabileceklerdir. İzaha davet ise vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde başvurulması mümkün olan yeni bir yoldur. Barışçıl bir yol olan ve mevzuata yeni giren izaha davet; mükelleflere içinde buldukları durumları anlatmaları ve açıklamaları için, idare tarafından herhangi bir cezai işlem uygulanmadan önce yapılan bir çağrıdır. İzaha davet için mükellefin vergi ziyana sebebiyet vermiş olabileceğine dair bir ön tespit yapılmış olması ve bu ön tespit üzerine izaha davet edilmesi gerekmektedir. Bu izaha davette eğer mükellef vergi ziyana sebebiyet verdiğini kabul ederse %20 oranında bir ceza kesilmesi yani %80 indirimli olarak ceza ödemesi yapma imkanı bulmaktadır. Bu uygulama ile vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır. Tüm bu idari çözüm yolları ile uyuşmazlık konusu yargı aşamasına gitmeden sonuca bağlanmaktadır.

Vergisel uyuşmazlıklarda başvurulabilecek ikinci bir yol ise; uyuşmazlıkların yargı aşamasında sonuca bağlanmasıdır. Bu aşamada tarafsız ve bağımsız yargı organları görev almakta ve uyuşmazlık konusunu çözüme kavuşturmaktadır. Vergisel uyuşmazlıkların yaşanması ve artması vergi yargısının oluşmasına zemin hazırlamıştır. Yani vergi yargısının konusu ve amacı mükellef ile idare arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturmasıdır.

Osmanlı'da vergi yargısına dair önemli bir gelişme tanzimat dönemine kadar yaşanmamıştır. Tanzimatla gelen batılılaşma ile çeşitli düzenlemeler yapılmaya çalışılmış olsa da toplumun yapısı ile örtüşmemesi neticesinde beklenen sonuçlar gerçekleşmemiştir. Daha sonra cumhuriyetin ilan edilmesiyle birlikte oluşturulan yeni vergi kanunları ile vergi yargısında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Cumhuriyet öncesi dönemi 1982 yılı öncesi ve sonrası şeklinde ayrıma tabi tutulduğunda 1982 yılı sonrası yapılan çalışmaların vergi yargısında dönüm noktası olduğunu belirtmek gerekir. 1982 yılı öncesinde yer alan vergi organları; vergi itiraz komisyonları, vergi temyiz komisyonu ve Danıştay olmak üzere üçlü bir yargılama sistemini oluşturmaktaydı.

1982 yılı sonrası dönemde çeşitli düzenlemelerin yapılmasına gerekçe olarak; vergi yargısında iyileştirmeler yapmak ve en önemlisi yargıda birlik ve beraberlik sağlayarak vergi idaresinin etkinliğini artırmak, zaman kaybını azaltarak daha hızlı ve adaletli kararlar vererek

davaları sonuca bağlamaktır. Bu dönemde vergi yargısını düzenleyen ve oluşturan üç farklı kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanunlar 2575, 2576 ve 2577 sayılı kanunlardır. Yine bu dönemde yapılan düzenlemeler ile 1982 yılı öncesinde var olan temyiz ve itiraz komisyonları kaldırılarak bunlar yerine vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri oluşturulmuştur. Bunun neticesinde üçlü vergi yargısı sistemi terk edilerek iki dereceli sisteme geçilmiş ve bu sistemde ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri, ikinci derece mahkemesi olarak da bölge idare mahkemesi ve Danıştay yer almaktadır.

2014 yılında yapılan yeni bir düzenleme ile vergi yargısına istinaf yolu getirilmiştir. Getirilen bu istinaf yolu ile daha önce itiraz mercii olarak yer alan bölge idare mahkemeleri artık istinaf mercii olarak oluşturulmuştur. Oluşturulan yeni sistem ile vergi mahkemeleri yine ilk derece mahkemeleri olarak yer alırken, ikinci derece yargıda bölge idare mahkemeleri istinaf mercii olarak, Danıştay ise yine temyiz mercii olarak yer almıştır. Getirilen istinaf yoluyla BİM; ilk derece mahkemesi ile temyiz mahkemesi arasında yerleştirilen bir mahkeme konumunu almıştır. İstinaf yolu gerek ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinin kararlarının denetimini sağlayacak, gerekse temyiz mercii olan Danıştay'ın iş yükünü hafifletecektir.

Yapılan tüm bu değişiklikler sonucunda 1982 yılı sonrası getirilen 2575, 2576 ve 2577 sayılı üç kanun yürürlükte. Bu kanunlar ışığında vergi yargısı kuralları, usul ve esasları belirlenmiştir. Türk vergi yargısında; genel yetkili ilk derecesi mahkemesi olarak vergi mahkemeleri yer almakta ve bu mahkemenin vermiş olduğu kararlara karşı da 2014 yılında getirilmiş ve halen uygulanmakta olan bölge idare mahkemesine istinaf yoluna gidilebilmektedir. İstinaf mercii olarak bölge idare mahkemesinin verdiği kararlara karşı da Danıştay'da temyiz yoluyla dava açılabilir. Belirtmek gerekirse mükellef ile idare arasında yaşanan uyuşmazlıklar önce gerekli usul incelemelerine tabi tutulur. Bu incelemelerden sonra dava aşmasına geçilir. İYUK'un 14'üncü maddesinde belirtildiği üzere bu ilk incelemeler sırasıyla görev ve yetki, idari mercii tecavüzü, ehliyet, kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet ve 3 ve 5'inci maddelere uygun olup olmadıklarına bakılarak gerekli incelemeler yapılmaktadır.

Vergisel uyuşmazlıkların idari ve yargı yoluyla çözümlenmesinden başka bazı alternatif çözüm yolları da üretilmiştir. Bu alternatif yollar; dava taraflarına bağımsız ve tarafsız üçüncü bir kişinin yardımcı olması amacıyla getirilmiş çözüm yöntemleri topluluğudur. Bu alternatif yolların mahkemenin iş yükünü ve giderlerini azaltmasına

yardımcı olmak yanında mükellefe de zaman ve vergi davalarında ödedikleri parasal giderler bakımından bir azalma sağlayarak uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmaktadır. Alternatif yollar; vergisel uyuşmazlıkların idari ve yargı aşamasında çözümlenmesi dışında üçüncü bir kişinin yardımı ile gerek mükellef gerekse idareye yardımcı olan diğer çözüm yollarıdır. Alternatif yollara; ombudsmanlık, sulh, bilirkişilik, müzakere, üst makama başvuru gibi unsurlar örnek olarak verilebilir.

Türkiye’de yer alan vergi yargısının gelişiminden ve yer alan organlarından bahsedilmekle birlikte tezin son bölümünde bazı yabancı ülkelerin vergi yargısından da kısaca bahsedilmiştir. Türk vergi yargısı idari yargının içinde yer alırken, Almanya’da vergi yargısı bağımsız bir yargı yolu, Fransa’da ise vergisel uyuşmazlıkların bazıları adli bazıları idari yargıda yer almakta ve sonuca kavuşturulmaktadır.

Genel olarak ifade edilecek olursa, yıllar geçtikçe yargıya intikal eden dosya sayısı artmakta ve bunun neticesinde iş yükleri artan mahkemelerin sonuca bağlayacakları dosyalarda gecikmeler yaşanmaktadır. Bu yaşanan gecikmeler hem mükellef hem de idare açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Mükellefler vergi yargısında daha fazla harç ödeyip giderleri bu doğrultuda artacak bunun yanında zaman kaybı da yaşanacaktır. İdare açısından ise dava olumlu olsa bile daha kısa sürede hazineye girecek olan vergi ve cezanın zaman kaybına uğrayarak hazineye intikal edecek paranın kullanımını geciktirmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki mükellefler yaşanan vergisel uyuşmazlıklar konusunda hangi yargı yolunda çözüm arayacaklarına kendileri karar verirler ve tercihleri sonucunda bazı kazanımları yanında, yanlış çözüm yolunu seçmeleri durumunda da zaman ve emek kaybı gibi külfetlere de maruz kalacaklardır. Değişen ekonomik koşullara ve ihtiyaçlara cevap verebilmek adına değişimlerin yapılması kaçınılmazdır. Vergi mevzuatların da sık sık değişen bir yapıda olması vergilendirmede istikrarın sağlanmasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle vergi alanında yapılacak olan düzenlemelerin istikrarı sağlaması yönde özenli ve gerekli tüm değerlendirmelerden geçirildikten sonra uygulamaya konularak olumlu sonuçlar elde edilmesi beklenmelidir.

Yargıya intikal eden davaların uzun sürede çözüme kavuşması, bu aşamada mükelleflerin hem zaman kaybı hem de maddi kayıplar yaşaması tüm bunların sonucunda da lehe veya aleyhe karar verilebilme durumunun varlığı, mükelleflerin yargı aşamasından çok barışçıl yollarda etkin ve en çok tercih edilen uzlaşma müessesesi gibi kurumlara başvurularını artırmaktadır. Bu süreçte mükellefler adına daha mantıklı olan bir toplantı

eşliğinde uyuşmazlık tarafların her ikisinin de kendi menfaatlerine uygun olarak tartışıp sonuca varabildiği idari çözüm yollarına başvurması durumudur. Bunun yanında uzlaşma dışında diğer idari çözüm yollarının etkinliğinin artırılması, yargıya taşınan dava sayısının azaltılması ve yargıda görevli mahkemelerin iş yüklerinin hafifletilmesi yargısal çözüm süresini de hızlandıracaktır. Bunun yanında mevzuat değişikliklerin sıkı şekilde takip edilmesi, aynı konu üzerinde dairelerin kendi içlerinde farklı kararlar vermesinin olabildiğince en alt seviyede tutulabilmesi, personellere gerekli hizmet eğitimlerinin verilmesi, mükelleflere bazı indirim ve af uygulamaları ile de uyuşmazlıkların yargı yoluna intikalini azaltmak mümkün olacaktır.



5. KAYNAKLAR

- Akata, D. (2016). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargı Aşamalarında Çözümünün Karşılaştırılması ve 2010 Yılı Sonrası İzmir İli Örneği Yüksek Lisans Tezi*. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdoğan, A. (2017). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (13. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akil, C. (2012). Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda Sulh ve Sulh Yoluyla Şarta Bağlı Hüküm Verilip Verilmeyeceği Meselesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVI(4).
- Aksoy, Ş. (1996). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitap Evi.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aksüt, B. D. (2010). Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 257-312, 12.
- Altundemir, M. E. (1998). *Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altunoğlu, E. (2017). 6718 Sayılı Kanun ile Yeniden Düzenlenen "İzaha Davet" Müessesesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 265-274.
- Arklan, Ü. (2006). Bir Kamu Denetim Sistemi Olarak Ombudsman ve Türkiye'de uygulanabilirliği. *Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, 82-100.
- Armağan, R. (2007). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme. *Maliye Dergisi*, 160-178.
- Armağan, R. (2009, Ocak- Haziran). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme. *Maliye Dergisi*(156), 199-218.
- Arslaner, H. (2017). *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Arslaner, H., & Özdemir, T. (2017). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3), 322-334.
- Aslan, N. (2007). Uzlaşma-2. *Maliye ve Sigorta Yorumları* (501).
- Atatay, E. G. (2014). *Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aykın, H. (2016). Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsmana) Başvurma Mükellef İçin Etkili Bir Hak Arama Yolu Olabilir mi? *Vergi Dünyası*, 21-35.
- Baki, M. H. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması Yüksek Lisans Tezi*. Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Batun, M. (2010). Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler. *Yaklaşım Dergisi*(206).
- Baykara, B. (2008). Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olduğunu Kabul Anlamına Gelmez. *Vergi Dünyası*(319).
- Bayraklı, H. H. (1998). *Vergi Yargılama Hukuku*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları .
- Bilgin, S. (1992). *Türk Vergi Yargı Sisteminde Yargı Kararlarına Karşı Başvurulan Kanun Yolları Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bilici, M. (2010). *Vergi Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği Yüksek Lisans Tezi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bilici, N. (2010). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A. Ş.
- Biniş, M. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 15-30.
- Bozdoğan, D., & Çataloluk, C. (2018). Vergi Usul Kanununda Yer Alan "İzaha Davet" Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler. *Journal Of International Management, Educational and Economics Perspectives (JIMEP)*, 42-56.
- Bozdoğan, K. (2018). *Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi Doktora Tezi*. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Bulut, M., & Kırıcı, N. (2008). Kayıtdışı Ekonomi Bağlamında Uzlaşma Müessesesinin Yeniden Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*(326).
- Buyrukoğlu, S., & Toparlak, E. (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 57-68.
- Candan, T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Ceylan, Ş. Ş. (2010). Uyuşmazlık Çözümlerinde Yargı Alternatifleri. *Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arşivi, İstanbul Barosu, HFSA Bildirileri:1*, 188-196.
- Çağlayan, R. (2002). İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Sınırlılığı. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, VI(1-4), 61-76.
- Çatal, A. (2002). *Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çil, İ. (1996). *Vergi Yargısının Örgütsel Yapısı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Debatın, H. (1981). *Analysis Of The German Tax System*. Amsterdam: International Bureau Of Fiscal Documentation.
- Dehmen, M. T. (2006). Tahkim Öncesi Müzakere Ya Da Uzlaştırma Yollarının Tüketilmemiş Olmasının Tahkim Yargılamasına Etkisi. *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Hukuk Özel Bülteni*, 25, 451-471.
- Demir, O. (2005). Vergi İhtilaflarının Çözüm Yollarından Biri Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi. *Vergide Gündem*(10).
- Dutton, J. (2008). *Offer in Compromise*. Ağustos 26, 2019 tarihinde www.thefreelibrary.com adresinden alındı
- Erdal, N. (2018). *Türk Vergi Yargısının Geçmişten Günümüze Yansıması: İstinaf Mahkemelerine Geçiş Yüksek Lisans Tezi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdem, T. (2007). Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı. *Vergi Sorunları Dergisi*.
- Eren, V. (2006). *Türkiye' de Vergi Uyuşmazlıkları ve Yargısal Çözüm Yolları Yüksek Lisans Tezi*. Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erhürman, T. (2000). Türkiye İçin Nail Bir Ombudsman Formülü. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 49(1-4), 155-180.
- Erkan, F. (2000). *Türk Vergi Yargısı Sisteminde 1982 Reformu ve Uygulamasının Değerlendirmesi Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gök, O. (2017). *Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi Yüksek Lisans Tezi*. Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Günday, M. (2011). *İdare Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Gündüz, B. T. (2008). Türk İdari Yargısında Yürütmenin Durdurulması Sorunu. *Ankara Barosu Dergisi*(2), 123-126.
- Güzel, A. (2019). Soru ve Cevaplarla Kanun Yolundan Vazgeçme Sistemi. Aralık 30, 2019 tarihinde [http:// www.yatirimymm.com.tr](http://www.yatirimymm.com.tr) adresinden alındı.
- Hatipoğlu, C. (2007). Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 85-126.
- İşbilir, Ş. (2008). *Türkiye' de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları Yüksek Lisans Tezi*. Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Kanmaz, A. (2010). *Vergi Yargılamasında Yargı Kararlarına Karşı Başvurulan Kanun Yolları Yüksek Lisans Tezi*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaplan, E. (2014). *İdari Yargıda Yeni Kanun Yolu İstinaf*. Nisan 17, 2019 tarihinde [vmhk.org](http://www.vmhk.org): <http://www.vmhk.org.tr/?p=6320> adresinden alındı

- Karakoç, Y. (1995). *Vergi Yargılaması Hukuku* (1. Baskı b.). İstanbul: Alfa Basın Yayın Dağıtım.
- Karakoç, Y. (1999). Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 84-96.
- Kılavuz, R., Yılmaz, A., & İzci, F. (2003). Etkin Bir Denetim Aracı Olarak Ombudsmanlık ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 49-68.
- Kırbaş, S. (2006). *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Kıvrakdal, A. (2006). *Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kızılot, Ş. (1999). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2012). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kitiş, N. (1989). Tarhiyat Sonrası Uzlaşma. *Vergi Dünyası*(97).
- Konuralp, C. S. (2011). *Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları, Tahkim (Basılmamış Doktora Tezi)*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kökbulut, İ., & Kökbulut M. (2019). Vergi İhtilaflarının Çözümünde Yeni Bir Yol; Kanun Yolundan Vazgeçme. Aralık 30, 2019 tarihinde <http://www.alomaliye.com> adresinden alındı.
- Krabbe, H. (2008). *Judicial System Of Germany The Legal Remedies In The German Tax System*. Ağustos 25, 2019 tarihinde www.iatj.net adresinden alındı
- Kumrulu, A. (1989). Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim. *Danıştay Dergisi*(72-73).
- Kutlar, İ. (2005). *İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Gaziantep Uygulaması Yüksek Lisans Tezi*. Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı.
- Küçükçaya, M. (2008). *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı.
- Mutluer, K. (2008). *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Muuss, H. (1977). *Vergi Usul Hukukunun Ana Hatları*. Berlin.
- Nevzat, S. (2012). Vergi Yönetimi Açısından Vergi Yargısına Bakış. *Danıştay ve İdari Yargı Günü: 144 Yıl Sempozyumu*(83). Ankara: Danıştay Yayınları.
- Noyan, A. Ü. (2004). Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları. *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*(189).
- Oktar, A. (2013). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.

- Organ, İ., & Karadağ, N. C. (2012). Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması II. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(3), 71-84.
- Ortaç, F. R., & Ünsal, H. (2016). Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), 1-22.
- Oytan, M. (1975). Ombudsman Eli ile İdarenin Denetimi Konusunda Kıyaslamalı Bir İnceleme. *Danıştay Dergisi*(18-19).
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Öner, E. (2005). ABD Federal Vergi İdaresi: IRS (Internal Revenue Service) Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması. *T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/366ı*. Ankara.
- Öz, E. (2014, Temmuz 4). *Bülten 2014-58 Vergi Yargısında 6545 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler*. Nisan 15, 2019 tarihinde Erta Denetim: <http://www.ertadenetim.com> adresinden alındı
- Özaktaş, N. (1976). ABD'de Federal Gelir Vergisi, Vergi Teşkilatı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Kazai Çözüm Yolları. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü*(16).
- Özbay, İ. (2006). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, X(3-4), 459-475.
- Özbek, M. (2006). Alternatif Uyuşmazlık Çözümü ve Noterlerin Çözümündeki Yeni İşlevi(Noterler). *Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi*(132).
- Özcan, O. (2015). *Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Vergilendirme Açısından Etkinliğinin Analizi Doktora Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özcan, Z. (2015). *Vergi Uyuşmazlıkların Çözümünde İdari ve Yargı Aşamasının Karşılaştırılması ve Verginin Tarafları Açısından Değerlendirilmesi Yüksek Lisans Tezi*. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdeş, O. (1986). Danıştay'ın Kuruluşunun 118. Yıl Dönümü ve İdari Yargı Günü'nü Açış Konuşması. *Danıştay Dergisi*(62-63).
- Özekes, M. (2006). Uyuşmazlık Çözüm Yolları İçinde Arabuluculuk ve Bir Düzenleme Önerisi. *Hukuku Perspektifler Dergisi*(7).
- Pazarlıoğlu, E. (2010). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pehlivan, O. (2012). *Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi)*. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Rençber, A. (2017). Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 136-149.

- Sarıaslan, O. (2012). Düzeltme (ve Şikayet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar. *Vergi Dünyası*(371).
- Sarılı, M. A. (2018). *Türk Vergi Hukuku*. Ankara: Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti.
- Seviğ, V. (1991). *Vergi Yargısının Evrimi (Türkiye Örneği) Doktora Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sinclair, W. (2002). *Tax Guide 2002-2003*. London.
- Şenlen, S. (1994). Türkiye'de İdari Yargının Doğuşu ve Tarihi Gelişimi. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 49(3), 401-413.
- Şenyüz, D. (2017). *Vergi Ceza Hukuku(Vergi Kabahatleri ve Suçları)*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2016). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şimşek, M. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Yüksek Lisans Tezi*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.
- Tanrıver, S. (2006). Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Özellikle Arabuluculuk. *TBB dergisi*(64), 151-178.
- Tecim, B. A. (2006). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Nedir? Kimler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edebilir. *Mali Çözüm Dergisi*, 275-286.
- Theodore, D. (1993). Letis Make a Deal, The Practical Tax Lawyer.
- Thurony, V. (1996). *Tax Law Desing and Drafting*. Washington International Monetary Fund.
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2014). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Tuncer, S. (1999). Vergi Hukukunda Kıyas. *Yaklaşım Dergisi*(73).
- Türkbay, Ö. (2011). *Türk Vergi Yargısında Uyuşmazlıkların Yargısal Çözümünde Kanun Yolları Yüksek Lisans Tezi*. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ufuk, T. (2001). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları. *Yaklaşım Dergisi*, 106-111.
- Uluatam, Ö., & Methibay, Y. (1999). *Vergi Hukuku*. Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Ulupınar, A. (2011). *Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Karşılaştırılması Yüksek Lisans Tezi*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uluslan , B. (2012). Sulh Sözleşmeleri, Prof. Dr. Erhan Abdal'a Armağan. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*(2011/2- 2012/2).

- Vardal, Z. B. (2009). *Türk Vergi Sistemi'nde Uzlaşma Kurumu Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yakar, S. (2012). Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma. *Maliye Dergisi*(162), 448-466.
- Yardımcıoğlu, M., & Kütükçü, M. (2014). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2-26.
- Yeşilbaş, B. (2014). *Türkiye'de Vergi Yargılaması Sisteminin Değerlendirilmesi Yüksek Lisans Tezi*. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yıldırım, R. (1996). Türk İdari Yargısında Görev ve Yetki. *Amme İdaresi Dergisi*, 29(3).
- Yıldız, S., & Bostan, K. (2017). Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 107-126.
- Yılmaz, C. (2013). *Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözüm Yolu ve Etkinliği Yüksek Lisans Tezi*. Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yorulmaz, Y. (2000). *Vergi uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları Yüksek Lisans Tezi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yüce, M. (2010). *Türk Vergi Yargısı*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Huriye ÖNCEL

Doğum Yeri ve Tarihi : Ödemiş / 11.07.1992

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Süleyman Demirel Üniversitesi / İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
/ Maliye

Lisansüstü Öğrenimi : Adnan Menderes Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / Maliye
ABD /Yüksek Lisans

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

İletişim

e- posta Adresi : huriyeoncel@gmail.com

Tarih : 30/12/2019