

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

TÜRK, İRAK VE ÜRDÜN HUKUKLARINDA VERGİ
UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman:
Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

Hazırlayan:
Zeyad MUKHLİF
(144234001003)

KONYA-2019



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Yüksek Lisans Tezi Kabul Formu

Adı Soyadı Zeyad
Mukhlif

Numarası
144234001003

Ana Bilim / Bilim Dalı
kamu hukuk

Programı Tezli Yüksek Lisans Doktora

Tez Danışmanı
Doç.Dr.Ümit
Süleyman Üstün

Öğrencinin

Tezin Adı
TürkiyeVeBazı
ArapÜlkelerindeVergi
UyuşmazlıklarıVe
Çözüm Yolları

Tez adının değiştirilmesi örneği, ayrı form doldurulmuştur.
Özeller jeri isim: TÜRK, İRAK VE ÜRDÜN
HUKUKLARINDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE
ÇÖZÜM YOLLARI

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan TürkiyeVeBazı ArapÜlkelerindeVergi UyuşmazlıklarıVe Çözüm Yolları başlıklı bu çalışma ...6...../...2...../...2019..... tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı

Danışman ve Üyeler

İmza

Doç.Dr. Ü. Süleyman ÜSTÜN (Danışman)

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim ÜLKER

Dr. Öğr. Üyesi Mahmut KIZIL



Bilimsel Etik Sayfası

Adı Soyadı: Zeyad MUKHLIF

Numarası: 144234001003

Ana Bilim / Bilim Dalı:

Kamu hukuk

Programı:

Tezli Yüksek Lisans

Doktora

Tezin Adı: Türk, Irak ve Ürdün Hukuklarında
Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları

Öğrencinin

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Öğrencinin imzası
(imza)

ÖZET

Herhangi bir hukuki konu araştırıldığı zaman araştırmacının elinde araştırma konusuyla ilgili bazı sorular olup onun bu sorulara cevaplar bulmaya çalışması gerekir. Zira ortaya atılan sorulara hukuki cevaplar vererek hukuki araştırmayla ulaşılmak istenen bazı sonuçları elde etmede bu soruların apaçık bir önemi bulunmaktadır. Bizim Türk, Irak ve Ürdün hukuklarında vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yolları adlı araştırma konumuzda da durum aynıdır. Konuyla ilgili ortaya çıkan sorular şunlardır: Vergi uyuşmazlığı nedir? Bunun şartları, özellikleri ve sebepleri nelerdir? Yapısı nedir? Bu uyuşmazlık türleri nelerdir? İspat yükü kimin omuzundadır? Vergi kanununu doğru bir şekilde uygulamada vergi uyuşmazlığının rolü var mıdır? Bu uyuşmazlıkları çözmenin yolları nelerdir? Bu yollar vergi uyuşmazlığını çözmeye ne kadar başarılıdır? Vergi uyuşmazlıklarını çözmek için bağımsız bir yargı var mıdır? Tüm bu sorulara cevap vermek araştırmacı için önemlidir. Zira bunlara cevap bularak beklediği sonuçlara ulaşabilir. Bu araştırmada yukarıda zikredilen soruların cevaplarına ulaşarak bazı önemli neticeler elde edilmiştir. Bu sonuçlara araştırmanın sonunda yer verilmiştir.

Anahtar kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, Kanun, Hukuk, Mükellef, Vergi İdaresi, Mahkeme.

ABSTRACT

When any legal issue is searched, there must be some question related to research subject needed by researcher and he has to try to find answers to these questions, because there is an obvious importance to obtain some results required to be reached with legal study by giving legal answers to the questions raised. The case is the same in our research subject titled "tax disputes and solutions in Turkish, Iraq and Jordan Law". the questions raised related to subject are as follows: What is the tax dispute? What are its terms, features and reasons? What is its structure? What are the types of this dispute? Who is liable for the burden of proof? Is there any role of tax dispute in truly applying the tax law? What are the ways of solving these disputes? Is there any independent judiciary in solving tax dispute? It is important for the researcher answering all these questions, because s/he may reach to the expected results by finding answers to these questions. We arrived at the answers of abovementioned questions and obtained some important results. These results are given at the end of the extension.

Keywords: Tax Dispute, Code, Law, Taxpayer, Tax Administration, Court.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT.....	II
KISALTMALAR	VIII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIĞININ MAHİYETİ

I. VERGİ KAVRAMI VE MÜKELLEFİNİN HAK VE GÖREVLERİ.....	5
A. Verginin Tanımı.....	6
B. Verginin Özellikleri	6
1. Modern Verginin Bir Mal Ödemesi Değil Bir Para Ödemesi Olması ...	7
2. Vergi Zorunlu Bir Şekilde Konulmakta ve Alınmaktadır	7
3. Vergi Bir Karşılık Verilmeden Alınmaktadır	7
4. Vergi Kamu Yararını Gerçekleştirmeyi Amaçlamaktadır	8
5. Vergi Devletin Müdahaleci Politikasını İfade Etmektedir	8
6. Vergi, Mükellefin Ödeme Gücüne Göre Konulmaktadır	9
7. Vergi Süresiz Bir Şekilde Alınmaktadır	9
C. Vergi Mükellefinin Hak ve Görevleri.....	9
1. Vergi Mükellefinin Hakları	10
a. Mükellefin Mülkiyet Hakkının Korunması.....	10
b. Mükellefin Vergiyi Bilme Hakkı	10
c. Şikayet Ya da İtiraz Etme ve Yargıya Başvurma Hakkı.....	10
d. Veri ve Özelliklerin Gizliliğini Koruma Hakkı	11
e. Vergi Metinlerinin Doğru Uygulanması Hakkı	11
f. Huzur ve Güvenlik Hakkı	12
2. Vergi Mükellefinin Yükümlülükleri	12
a. Güvenli Olma Yükümlülüğü	12
b. Dayanışma Yükümlülüğü	13
c. Belirlenen Sürede Doğru Bilgi ve Belgeleri Sunma Yükümlülüğü.....	13
d. Defter ve Belgeleri Koruma Yükümlülüğü	14
e. Vergi Ödeme Yükümlülüğü.....	14
II. VERGİ UYUŞMAZLIĞI MAHİYETİ.....	16
A. Vergi Uyuşmazlığının Tanımı	16
B. Vergi Uyuşmazlığının Yasal Niteliği	18
1. Vergi Uyuşmazlığı Taraflarının Niteliği.....	21

2.	Vergi Uyuşmazlığında Husumet.....	23
3.	Vergi Miktarında Uyuşmazlık Olmasına Rağmen Vergi Borcunu Ödeme Yükümlülüğü.....	24
4.	Adli İtirazı Kabul Etmek İçin İdari İtiraz Şarttır	24
5.	İtiraz Eden Kişi İtirazı Sebebiyle Zarar Görmez	25
C.	Vergi Uyuşmazlığının Şartları	25
D.	Vergi Uyuşmazlığının Sebepleri.....	26
1.	Vergi Kanunlarından Dolayı Meydana Gelen Vergi Uyuşmazlıklarının Sebepleri	27
2.	Vergi İdaresiyle İlgili Sebepler.....	29
3.	Vergi Mükellefiyle İlgili Sebepler	29
E.	Vergi Uyuşmazlıklarının Özellikleri	30

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ TÜRLERİ VE İSPAT YÜKÜ

I.	Vergi Uyuşmazlığının Türleri.....	34
A.	Vergi Türü Açısından Vergi Uyuşmazlığı.....	34
1.	İdari Ölçüt	34
2.	Ekonomik Ölçüt.....	35
3.	Teknik Ölçüt	36
B.	Verginin Geçtiği Aşamalar Açısından Vergi Uyuşmazlığı	36
1.	Vergi Matrahını Belirleme Aşamasıyla İlgili Vergi Uyuşmazlığı.....	37
a.	Olumsuzluk Kararıyla İlgili Uyuşmazlık	38
aa.	Vergi Dosyası Açma ve Mükellefe Vergi Kartını Teslim Etme Yükümlülüğü.....	39
bb.	Vergi Kartının Kanun Metniyle Belirlenen Verileri İçermesi Yükümlülüğü.....	39
cc.	Vergi İdaresinin, Mükellefin Kendi Vergi Konumunun Belirlenmesi Talebine Cevap Verme Yükümlülüğü.....	40
b.	Olumlu Kararla İlgili Uyuşmazlık	40
aa.	Vergi İdaresinin İş Sahibi İçin Vergi Dosyası Açması.....	41
bb.	Vergi İdaresinin Vergi Kaydını Yanlış Tutması	41
cc.	Vergi İdaresinin Mükellefe Birden Fazla Vergi Kartı Çıkarması.....	42
2.	Vergiyi Belirleme Uyuşmazlığı	42
a.	Vergi Tarh İşleminin İdari Bir İşlem Olması Hasebiyle Meydana Gelen Uyuşmazlık.....	44
aa.	Yetki Kusuru	46

aaa. Yetkiyi Belirlemede Kişi Unsuru	47
bbb. Yetkiyi Belirlemede Zaman Unsuru	47
ccc. Yetkiyi Belirlemede Mekan Unsuru.....	48
bb. Şekil Kusuru	48
cc. Sebep Kusuru	49
dd. Konu Kusuru	49
ee. Amaç Kusuru	50
b. Vergiye Tabi Olup Olmama İlkesinde Uyuşmazlık.....	50
aa. Bazı Kişilerin Vergiyi Tarh Kararına Tabi Olmamasında Uyuşmazlık	50
aaa. Siyasal Bağlılık İlkesine Göre Kişilere Vergi Tarh Kararı	50
bbb. Ekonomik Bağlılığa Göre Kişilere Vergi Tarh Kararı.....	51
bb. Bazı Malların Vergiyi Tarh Kararına Tabi Olmamasıyla İlgili Uyuşmazlık.....	51
aaa. Sosyal Sebeplerden Dolayı Bazı Malların Vergi Tarh Kararına Tabi Olmamasıyla İlgili Uyuşmazlık.....	51
bbb. Ekonomik Sebeplerden Dolayı Bazı Malların Vergi Tarh Kararına Tabi Olmamasıyla İlgili Uyuşmazlık.....	52
ccc. Siyasal Sebeplerden Dolayı Bazı Malların Vergi Tarh Kararına Tabi Olmamasıyla İlgili Uyuşmazlık.....	52
cc. Mükellefe Verilen Kişisel Müsamahalarda Uyuşmazlık	53
3. Vergiyi Tebliğ Etme Aşamasındaki Uyuşmazlık	53
4. Vergiyi Toplama Aşamasındaki Uyuşmazlık	54
a. İçerik Açısından Vergi Toplamada Uyuşmazlık.....	55
aa. İçeriksel Uyuşmazlık	55
bb. İşlemsel Uyuşmazlık	56
b. Konu Açısından Vergiyi Toplama ve Onu Yerine Getirmede Uyuşmazlık	56
II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İSPAT YÜKÜ	57
A. İspat Yükünün Anlamı ve Onunla İlgili İlkeler	57
1. İspat Yükü.....	57
2. İspat Yüküyle İlgili İlkeler ve Kanun Koyucunun Onlara Aykırı Davranması	59
a. Aslen Mevcut Olan Durum.....	61
b. Delil İle Ortaya Çıkan Durum	61

c. Mevcut Olduğu Varsayılan Durum	62
3. İspat Yükünün Nakledilmesi	63
B. Vergi Uyuşmazlıklarını Çözmede İspat Araçları	65
1. Doğrudan İspat Araçları.....	65
a. Vergi Uyuşmazlıklarında Yazıyla İspat.....	66
b. Vergi Uyuşmazlıklarında Şahitlikle İspat.....	67
c. Vergi Uyuşmazlıklarında Gözlemlerle Doğrudan İspat.....	68
d. Vergi Uyuşmazlıklarında Uzmanlıkla İspat	69
2. Dolaylı İspat Araçları.....	70
a. Vergi Uyuşmazlıklarında Yasal Karineyle İspat	70
b. Vergi Uyuşmazlıklarında Bildirimle İspat.....	71
c. Vergi Uyuşmazlıklarında Yeminle İspat	74

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK, IRAK VE ÜRDÜN VERGİ KANUNLARINDA VERGİ UYUŞMAZLIĞINI ÇÖZME YOLLARI

I. TÜRK, IRAK VE ÜRDÜN VERGİ KANUNLARINDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARI ÇÖZÜM YOLLARI.....	77
A. Türk Vergi Hukukunda Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları....	78
1. Türkiye Vergi Hukukunda Vergi Uyuşmazlığını Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak Uzlaşma.....	78
a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	79
b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	80
2. Vergi Uyuşmazlığını Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak Vergi Hatasını Düzeltme.....	82
3. Vergi Uyuşmazlığını Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak Yüksek Makamlara İtiraz Etme	83
B. Ürdün Vergi Kanununda Vergi Uyuşmazlığını Çözmenin İdari Yolları... 83	
1. Ürdün'de Vergi Uyuşmazlığını Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak Değerlendirmeye İtiraz Etmek.....	84
2. Ürdün Vergi Kanununa Göre Vergi Uyuşmazlığının İdari Bir Yolu Olarak Vergiyi Tekrar Değerlendirmek.....	85
3. Ürdün Vergi Kanununa Göre Vergi Uyuşmazlıklarını Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak Cezada Uzlaşma.....	86
C. Irak Vergi Kanununda Vergi Uyuşmazlığını Çözmenin İdari Yolları.....	88
1. Irak Vergi Kanununa Göre İdari Uyuşmazlıkları Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak Maliye Yönetiminde İtirazda Bulunmak	89

2. Irak Vergi Kanuna Göre İdari Uyuşmazlıkları Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak İstinaf Komisyonlarında İtirazda Bulunmak.....	90
3. Irak Vergi Kanuna Göre İdari Uyuşmazlıkları Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak Temyiz Kurulu'nda İtirazda Bulunmak	91
II. KARŞILAŞTIRMALI OLARAK TÜRK, IRAK VE ÜRDÜN KANUNLARINDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜMÜ	92
A. Türk Vergi Hukukunda Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü.....	93
1. Türk Vergi Hukukunda Göre Anayasa Mahkemesi'nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü	94
a. Anayasa Mahkemesine Başvuru	94
b. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Anayasa Mahkemesi'nde Bireysel Başvuru Yolu	95
2. Vergi Mahkemeleri, İstinaf Mahkemeleri ve Danıştay'da Vergi Uyuşmazlığının Çözümü	96
a. Vergi Mahkemelerinde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü	96
b. İstinaf Mahkemelerinde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü.....	97
B. Ürdün Vergi Kanununa Göre Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü.....	101
1. İlk Derece Vergi Mahkemesi'nde Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları	101
2. Ürdün Vergi Kanunu'na Göre Vergi İstinaf Mahkemesi'nde Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları	104
3. Ürdün Vergi Kanununa Göre Danıştay'da Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları.....	105
a. Vergi Alanında Danıştay'da Temyiz Edilebilen Kararlar.....	106
b. Danıştay'da Temyiz Şartları	106
c. Vergi Uyuşmazlıkları Çerçevesinde Danıştay'da Verilen Kararlar	107
4. Ürdün Vergi Kanununa Göre Anayasa Mahkemesi'nde Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları	108
SONUÇ	109
Neticeler	109
Öneriler.....	111
BİBLİYOGRAFYA	113
Kanunlar ve Kararlar	122

KISALTMALAR

- c. : Cilt
- GVK : Gelir Vergisi Kanunu
- IGVK : Irak Gelir Vergisi Kanunu
- IVK : Irak Vergi Kanunu
- İM : İstinaf Mahkemesi
- İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu
- MMUK : Medeni Muhakeme Usulü Kanunu
- s. : Sayfa
- S. K. : Sayılı Kanun
- S. : Sayı
- ts. : Tarihsiz
- ÜGVK : Ürdün Gelir Vergisi Kanunu
- ÜVK : Ürdün Vergi Kanunu
- VUK : Vergi Usul Kanunu
- yy. : Yayınevi yok.

GİRİŞ

Vergiler devlet için büyük finans desteği sağlamada ve kamu harcamalarını finanse etmede en önemli kaynaktır. Bunun yanı sıra başka kaynaklar da vardır. Ancak devletin kamu maliyesinde meydana gelen gelişme, vergileri diğer tüm kaynakların önüne geçirdi. Zira devletin sosyal, ekonomik ve siyasal amaçlarını gerçekleştirmede o etkin bir rol oynamaktadır. Ayrıca ekonomik istikrarı gerçekleştirmektedir. İşsizlikle mücadele ederek ülkenin milli ekonomisinin karşılaştığı sorunları çözmektedir. Enflasyon ve küçülmeyi ortadan kaldırmaktadır. Ekonomik istikrarı gerçekleştirmede vergilerin oynadığı rolün büyük bir rol olması; onun devlet içinde sadece yasa ilkesine göre konulması, kaldırılması ve affedilmesi gereken egemenlik gelirleri olması ve vergilerin kamu hizmetlerini yürütmeye yetki sahibi olan kamu yönetimi – ki kanun koyucunun çıkardığı vergi yasalarını uygulamaktan sorumlu olan odur- vasıtasıyla alınmasından dolayı burada vergi idaresi, belli ilkelere göre bu yasaları uyguladığı ve açıkladığı zaman idareyle vergi mükellefi arasında uyuşmazlıkların sorgulama ortaya çıkmaktadır. Burada vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında uyuşmazlık da çıkabilmektedir. Bu da “vergi uyuşmazlığı” diye bilinmektedir. Bir uyuşmazlık ortaya çıktığı zaman onun çözülmesi için hangi yasaya başvurulabilir ve hangi birime gidilebilir? Bu sorulara cevap bulmak için araştırmamızın konusu “Türk, Irak ve Ürdün hukuklarında vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yolları” olarak seçilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarını çözme konusunun önemi, vergi gelirlerinin öneminden kaynaklanmaktadır. Çünkü onlar, günümüzde dünya devletlerinin bütçesinde kamu harcamalarını desteklemede temel kaynak teşkil etmektedirler. Bu da vergi kanunu koyanın vergi mükellefine önem vermesini gerektiriyor. Zira o, vergi dengesinde önemli taraftır. Çünkü vergi mükellefinin, vergiyi ödediği zaman güven hissetmesi için tüm kolaylıkların sağlanması gerekir ki vergiyi kaçırmayı düşünmesin. Bu kolaylıklardan bazısı; vergi mükellefinin hukuki statüsünün belirlenmesi, vergi idaresi vergi yasalarını tatbik ettiği zaman idareye itiraz etme ve onunla tartışma hakkının ona verilmesidir. Bu da vergiye tabi kaynakları artırır. Dolayısıyla vergiden elde edilen gelirler de artar.

Araştırmacıların, genel bir şekilde araştırmacılara ve topluma hizmet eden çalışma neticelerine ulaşmaları için belli bir konuyu çalıştıkları zaman o konunun belli bir zaman ve mekan çerçevesinde sınırlı olması gerekir. Bundan dolayı Türk, Irak ve Ürdün hukuklarında vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yolları adlı çalışmamız Türkiye, Ürdün ve Irak'la sınırlı olacaktır. Mısır uygulamasına da değinilecektir. Türkiye ve Ürdün'deki vergiler, kamu harcamalarını karşılamak için gerekli olan ve kamu bütçesini desteklemenin temel kaynakları sayılmaktadır. Zira bu iki ülke petrol ihraç eden ülkeler değildir. Dolayısıyla bunların ekonomisi doğal kaynaklara dayanan bir ekonomi değildir. Bu sebeple vergi kanunları uygulandığı esnada birçok vergi uyuşmazlığı ortaya çıkabilmektedir. Petrol reten Irak ise böyle değildir. Irak ekonomisinin %95'i petrol ihracatına dayanmaktadır. %5'i ise vergiye dayanmaktadır. Böylece bu ülkelerin vergi sistemlerinde kanun koyucunun vergi kanunundan kaynaklanan uyuşmazlıkları nasıl çözdüğünü, vergi kanunun doğru bir şekilde uygulanması ve kamu bütçe gelirlerinin korunması için bu uyuşmazlıkları çözme yollarını inceleriz. Böylece araştırma konusu olan ülkelerde vergi kanunun doğru uygulanma ve kamu bütçesinin gelirlerinin korunma şeklini inceleriz.

Araştırmacılar, araştırmayı yazdıklarında birçok yöntemi esas alırlar. Zira bu yöntemleri seçmek aslında araştırma sorununun şekline ve araştırmacının elde etmek istediği bilimsel neticelerle uyumlu ve araştırmanın gereği olan belli bir yönleme dayanmaktadır. Bundan dolayı bu araştırmamızda araştırmamızın konusuyla ilgili kaynaklardan Arapça ve yabancı kitap, dergi ve süreli yayınları incelenerek tümevarım yöntemi esas alındı. Bunun yanı sıra araştırma amaçlarını gerçekleştirmek için araştırma sorunu için gerekli olan verileri sağlamada analitik ve karşılaştırma yöntemleri esas alındı. Bu alışma üç bölüme bölündü. Birinci bölümde vergi uyuşmazlığının mahiyeti, ikinci bölümde vergi uyuşmazlıklarının türleri ve ispat yükü, üçüncü bölümde ise Türk, Irak ve Ürdün hukuklarında vergi uyuşmazlıkları çözme yolları incelendi.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIĞININ MAHİYETİ

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIĞININ MAHİYETİ

Vergi tarh işlemini araştırma, devletin maliyesini anlamada büyük bir öneme sahiptir. Çünkü vergi, devlet bütçelerinde en önemli gelir kaynaklarından biridir. Aynı şekilde mali olan siyasi amaçları ve ekonomik istikrarı gerçekleştirmede büyük bir rol oynamaktadır. Zira vergi yükümlülüğünün kaynağı ülkelerdeki en yüce yasa olan anayasalardır. Çoğu devletlerin anayasaları, verginin yasallık ilkesini ele almış ve vergi tarhı ve onu alma yetkisini mali idarelere vermiştir. Anayasalar, bu görevi en ideal bir şekilde yerine getirmeye imkan veren yetkileri ve genel ayrıcalıkları mali idareye vermiştir¹. Lakin vergi alanında kanun koyucu, mali idarelere mükellefin sunduğu mali raporları denetleme ve inceleme hakkı verdiği gibi aynı şekilde mükellefe kendisine haksızlık yapıldığını öğrendiği zaman idarenin mali kararlarına itiraz etme hakkı tanımıştır. Zira vergi kanunlarının uygulanması neticesinde vergi mükellefine haksızlık yapılabilmektedir.

Devletin vergi gelirlerini toplayan memurlar, mümkün olduğu kadar bu gelirlerin hepsini toplamaya ve devletin hazinesine eklemeye çalışmaktadırlar. Öte yandan vergi mükellefleri mümkün olduğu kadar bu vergileri en az şekilde ödemeye çalışmaktadırlar. Böylece bazen vergi idarelerinin veya vergi mükellefinin yanlış anlamasından dolayı her iki tarafın yapabildiği hata neticesinde uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır². Ayrıca toplumda meydana gelen değişikliklere ayak uydurmak amacıyla kanun koyucunun çıkardığı vergi kanunları çoktur. Bu da vergi mükellefi ve vergi idaresinin aynı şekilde kanunları anlamalarını güçleştirmektedir.

Titiz bir şekilde vergi uyuşmazlıkları konusunu incelemek ve mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişki niteliğini belirlemek için araştırmacının; verginin kavramı, onun özellikleri ve verginin dayandığı kuralları araştırması gerekir. Bunu birinci başlıkta inceleriz. Daha sonra vergi uyuşmazlığı, onun özellikleri, onun sebepleri ve

¹ ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, 1.Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2007, s. 95.

² BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, (Vergi Usul Hukuku Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku), Savaş Yayınevi, 40. Baskı, Ocak 2017, s. 179.

vergi uyumsuzluğunun vergi uyumsuzluğu olarak nitelenmesi için onda bulunması gereken şartlara değiniriz.

I. VERGİ KAVRAMI VE MÜKELLEFİNİN HAK VE GÖREVLERİ

Vergiler kamu güçlerinin harcamalarını finanse etmede dayandıkları temel bir kaynaktır. Vergilerin niteliği ve onların amaçları; siyasal, ekonomik ve sosyal sistemler üzerinden gelişmektedir. Orta çağlarda vergiler derebeylerin harcamalarını karşılamak için sadece bir araçtı. Daha sonra vergi tarh düşüncesi, düşünür Jean-Jacques Rousseau'un dile getirdiği sosyal sözleşme teorisi esası üzerine ortaya çıktı. Zira devlet bu teori gereği vergi tarha karşılık güvenlik, savunma ve adaleti sağlamaktaydı. Bu da koruyucu devlet diye bilinmektedir. Daha sonra sosyal dayanışma teorisi ortaya çıktı. Bu esasa binaen vergi konulmaktaydı. Zira her birey devlet yükünü taşımada yani bu siyasal örgüte üye olmaları hasebiyle mali gücüne göre vergi ödemekteydi. Sosyalist teori ortaya çıktıktan sonra vergi için mali görevin yanı sıra ekonomik ve sosyal görev ortaya çıktı³.

Vergi şimdilik ekonomik gelişmeyi gerçekleştirme, parasal durgunluk ve enflasyon dönemlerini çözmeye ve ekonomik faaliyeti yönlendirmede etkin bir araç olarak kabul edilmektedir⁴. Vergi devletin en önemli mali kaynağıdır. Vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak; eğitim, sağlık ve güvenlik hizmetlerini sunmak için gerekli olan malları elde ettiği kaynaklardandır. Devletin yeni kavramının gelişmesiyle onun mali amaçlarının yanı sıra ekonomik, sosyal ve siyasal farklı amaçları da oldu. Devlet vergi koyarak bu amaçlarını gerçekleştirmeye çalışır. Vergi tarhi, devlete ekonomi ve üretim faaliyetlerine müdahale etme ve bu faaliyetleri sağlıklı bir şekilde yönlendirme imkanını vermektedir⁵.

Vergi işinin tarafları olan vergi mükellefi ve vergi idaresini belirleme ve öğrenmede vergiyi tanımlama meselesinin büyük bir önemi vardır. Çünkü bu ilişki ve onun etkisini araştırma işi, vergi uyumsuzluğu kavramını belirlemeyi

³ EROL Ahmet, Vergi Felsefesi (Devlet Ve Vergi), İsmmmo Yayınları 140, İstanbul-2011, s. 32.

⁴ TÂKA Muhammed ve AZÂVÎ Hüdâ, İktisâdiyyâtü'l-Mâliyyeti'l-Âmme (Kamu Maliyesi Ekonomileri), 2.Baskı, el-Mesîre Yayınevi, Amman, 2010, s. 87.

⁵ EROL, s. 38.

kolaylaştırmaktadır. Bundan dolayı bu bölümde verginin tanımı, onun etkileri ve vergi tarh kurallarını ele alacağız.

A. Verginin Tanımı

Verginin klasik ve yeni olmak üzere çok sayıda tanımı vardır. Halil Nadaroğlu'na göre vergi “ *devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ekonomik birimlerden kanunda öngörülen esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık belirtmeksizin geri vermemek üzere aldıkları parasal tutardır*”⁶.

Modern toplumdaki sistemlerin ekonomik, sosyal, siyasal ve mali gelişimleri neticesinde vergi için daha titiz, geniş ve kapsamlı tanımlar yapıldı. O tanımlardan biri Orhan Dikmen, yaptığı şu tanımdır: “*devlet ya da devletin devrettiği vergi koyma yetkisine sahip diğer kamu tüzel kişilerce fert ve kurumlardan cebri olarak, belirli kurallara göre ve karşılık belirtilmeksizin alınan parasal tutar şeklinde tanımlanmıştır*”⁷. Adil el-Alî vergiyi şöyle tanımlamıştır: “*Devlet ya da ona bağlı olan kurumların belli bir karşılık ödmeden kamu yararını karşılamak için mükelleflerden süresiz bir şekilde ve zorunlu olarak aldığı paradır*”⁸.

Vergi kavramını açıklayan bu tanımlardan verginin ayırıcı özelliklerini oluşturan bazı unsurları özetleyebiliriz.

B. Verginin Özellikleri

Vergini temel özelliklerini ortaya çıkaran yedi esas vardır. Onlar şunlardır:

Aşağıda bu özellikleri özetlemeye çalışırız⁹.

⁶ NADAROĞLU, Halil, “Vergi Sisteminin Etkinliği”, Kamusal Finansman Sorunları, Türkiye, II. Maliye Sempozyumu, Eskişehir, 1989, s. 216.

⁷ DİKMEN, M. Orhan, Maliye Dersleri, İstanbul, Sermet Matbaası, 1964, s. 98.

⁸ EL-ALÎ Adil Felih, el-Mâliyyetü'l-Âmme ve'l-Kânûnü'l-Mâlîve'd-Darîbî (Kamu Maliyesi, Mal ve Vergi Kanunu), İkrâ' Yayın ve Dağıtım, 1. Baskı, Irak 2009, s. 126.

⁹ ATEVÎ Fevzî, el-Mâliyyetü'l-Âmme en-Nüzümü'd-Darîbiyye ve Müvâzenetü'd-Devleh (Kamu Maliyesi, Vergi Sistemleri ve Devlet Bütçesi), el-Halebî Yayınları, Beyrut, 2003, s. 50.

1. Modern Verginin Bir Mal Ödemesi Değil Bir Para Ödemesi Olması

Bundan maksat verginin mükellefin servetinden bir para kesintisi olmasıdır. Modern vergi, daha önce olduğu gibi toprak mahsulünün ya da çalışma saatlerinin bir kısmından oluşan aynı (para olmayan) bir ödeme değildir. Orta çağlarda vergi zorunlu ve karşılıksız bir şekilde aynı olarak konulmaktaydı. O da bireylerin belli bir işi yapması ya da bir şeyler veya mahsulünün bir kısmını teslim etme yükümlülüğünde bir türdür. Bu vergi türü, aynı ekonomiye sahip olan yani dar sınırlar dışında parayı bilmeyip genel olarak takasla alışveriş yapan ülkelere uygundur. Günümüzde çoğu devletin olduğu gibi parasal ekonomiye sahip ülkelerde ise aynı vergi uygulamasının alanı gerçekten sınırlıdır. Bu esasa binaen parasal vergiler verginin genel kuralını oluşturmaktadır. Çünkü bu vergi türü; parasal ekonomiye, mali ve modern vergi sistemine daha uygundur. Aynı vergiler ise buna uygun değildir¹⁰.

2. Vergi Zorunlu Bir Şekilde Konulmakta ve Alınmaktadır

Verginin konulması ve alınması kamu gücünün işlerinden olduğu için o zaman vergi zorunluluğa dayanmaktadır. Çünkü devlet vergisel kurallar koymaya tek başına yetkilidir. Devlet, vergi matrahı ve onu ödeme şekli üzerinde mükellefle anlaşma yapmadan kendi başına bu sistemi belirlemektedir. Verginin bağlayıcı yasalarla yasallaşan yasama gücünün onayıyla konulması onun zorunlu olduğunu desteklemektedir. Mükellef vergiyi ödemediği durumda vergi zorlama esasına dayanmaktadır. Çünkü devlet vergiyi almak için zor kullanma yöntemlerine başvurabilir¹¹.

3. Vergi Bir Karşılık Verilmeden Alınmaktadır

Bundan maksat mükellefin vergi karşılığında kişisel bir yarar elde etmeden vergiyi ödemesidir. Zira kişi, vatandaşı olduğu birçok bağlantıyla bağlı olduğu devletin bir üyesi olduğu için vergiyi ödemektedir. Mantıklı olan onun da devletin yaptığı harcamalara katkıda bulunmasıdır. Mükellefin özel bir yarar elde

¹⁰ DİRÂZ, Hâmid Abdulmecîd, *Mebâdiü'l-Mâliyyeti'l-Âmme* (Kamu Maliyesi İlkeleri), el-Câmiyye Yayınevi, İskenderiye, 2006, s. 85.

¹¹ ÖNCEL Muallâ, ÇAĞAN Nami ve KUMRULU Ahmet, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, ANKARA Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548 Ankara, 1985, s. 26.

etmemesinin anlamı hiçbir yararı elde etmemesi değildir. Çünkü bağlı olduğu siyasi topluluğa üye olduğu için bu yararın bir kısmını elde etmektedir. Bu siyasi topluluk yollar, aydınlatma, savunma, eğitim ve bunun gibi başka hizmetleri ona sunmaktadır. Lakin vergi ödeyen kişi vergi karşılığında hiçbir özel yarar elde etmemektedir¹².

4. Vergi Kamu Yararını Gerçekleştirmeyi Amaçlamaktadır

Devlet; vergi ve onun dışındaki harç ve gelirleri kamu yararını gerçekleştirmek için almaktadır. Vergi tarh yükümlülüğünün sebebi; devletin sırtına yüklenen ve halkın ihtiyaçları olan kamu hizmetlerini karşılamak için verginin zorunlu bir ihtiyaç olmasıdır bundan verginin zorunlu bir görev olduğu ortaya çıkmaktadır. Mükellef, doğrudan kendisine dönen bir yarara bakmaksızın gücüne göre onu ödemektedir. Mükellef, devletin yaptığı kamu hizmetleri vasıtasıyla dolaylı olarak bir yarar elde etmektedir. Bundan dolayı vergi toplumun bireyleri arasında sosyal dayanışmayı gerçekleştiren sebeplerden biri sayılmaktadır¹³.

5. Vergi Devletin Müdahaleci Politikasını İfade Etmektedir

Vergi tarafsız bir mali araç değildir. Müdahaleci bir araçtır. Devlet onu ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlarının hizmetinde kullanmaktadır. Bu da devletin müdahale etme, gözetleme, geliştirme, kamu yararını gerçekleştirme ve kamu refahını yükseltmede gözetilen rolünü icra etmesidir. Devlet bu rolü vergi tarafsızlığı düşüncesinde kullanmaktadır. Devlet vergiyi mali olmayan amaçları gerçekleştirmenin bir aracı olarak kullanmaktadır. Gümrük vergileri, milli üretime denk olmayan rekabetten korunmak için yabancı ürünlere konulmaktadır. Aynı şekilde bazı malları müsadere etmek ve servet ve gelirleri yeniden dağıtmak amacıyla sermayelere istisnai vergiler konulmaktadır. Vergi indirimleri, bireylerin çalışma istekleri üzerinde olumlu etkide bulunabildiği gibi, tasarruflar ve yatırımlar üzerinde de olumlu etkilere sahip olabilir. Özellikle ABD’de yapılan ampirik çalışmalar, vergi indirimleri sonucunda emek arzının ve tasarrufların artacağını ve

¹² ATEVÎ, s. 60.

¹³ FELLÂH Muhammed Abdullah, et-Teşrî’âtü'l-Maliyye (Mal ve Vergi Yasaları), el-Fikrû'l-Câmi’î, İskenderiye, 2017, s. 127-128.

yer altı ekonomisinde yürütülen ekonomik faaliyetlerin azalacağını ortaya koymuştur¹⁴.

6. Vergi, Mükellefin Ödeme Gücüne Göre Konulmaktadır

Genel ilke; verginin, devlet içinde uygulanan vergi yasasında kararlaştırılan yasal indirim ve muafiyetlerden sonra mükellefin ödeme gücüne göre konulmasıdır. Bu ilke adalet ve vicdan kavramlarıyla uyumludur. Bu ilke mükelleflerin güçlerini aşan maliyetlerin altına girmelerini engellemektedir. Ama devletin yasama, yürütme ve yargı organları olduğu için devlet vergilerin tarhını, çerçevesini, fiyatını, alma yöntemlerini, ödeme vakitlerini, itiraz etme işlemlerini ve vergi yargılamasını belirlemektedir. Bunu yaparken mükellefin ödeme gücü ve onun zengin ve fakir olma ölçülerine bağlı kalmamaktadır. Türk Anayasa Mahkemesinin 23.05.1972 Tarihli, 2/28 Nolu kararında, sosyal devlet; “güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak, gerçek eşitliği ve dolayısıyla toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet” olarak tanımlanmıştır¹⁵.

7. Vergi Süresiz Bir Şekilde Alınmaktadır

Bu özellik bilinen bir durumdur. Zira vergi süresiz bir şekilde mükelleften alınmaktadır. Ondan dönüş yoktur. Vergi vakti geldiğinde ödenen bir borç da değildir. Vergi geçici bir süre verilseydi özellikle kamu bütçelerini hazırlamada bozukluğun meydana gelme sebeplerinden biri olurdu. O zaman gelenle öngörülen gelir birbirine uyumlu olmazdı. Bu uyumsuzluk bütçenin artması ya da eksilmesi şeklinde olurdu¹⁶.

C. Vergi Mükellefinin Hak ve Görevleri

Vergi uyuşmazlığı konusunda vergi mükellefinin hak ve yükümlülüklerinden bahsetmenin önemli bir yeri vardır. Çünkü vergi uyuşmazlığı taraflarının sorumluluğunu belirlemede bu hak ve görevlerin büyük rolü vardır. Uyuşmazlık sebebinin mükellef ya da vergi idaresinden kaynaklanması arasında bir fark olmayıp eşit derecededir. Bu konuyu iki başlıkta inceleriz.

¹⁴ TEMİZ Dilek "Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006 Dönemi" 2. Ulusal İktisat Kongresi, 20-22 Şubat 2008, DEÜ İİ BF İktisat Bölümü, İzmir-Türkiye, s. 7.

¹⁵ GEREK Şahnaz, ALİ Rıza Aydın; Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, 2005, s. 37 vd.

¹⁶ DİRÂZ, s. 88.

1. Vergi Mükellefinin Hakları

Vergi kanunları hukukçuları vergi mükellefinin yararlandığı birtakım hakları ele almışlardır. Vergi idaresi o haklara tecavüz ettiği zaman onun bu davranışı uyuşmazlığa konu olmaya elverişli olur. Şimdi bunu açıklamaya çalışacağız.

a. Mükellefin Mülkiyet Hakkının Korunması

Bir açıdan vergi; gelir, servet ya da harcamadan kesilen zorunlu bir para olduğu için mülkiyet hakkına bir saldırı diye açıklanmaktadır. Çünkü mükellefin kendi mallarından mahrum kalmasına yol açmaktadır. Ancak ikinci bir açıdan ise anayasa kamu harcamalarını karşılamak için gerekli olan mallarla kamu bütçesini beslemek için istisna olarak vergi tarhına izin vermiştir. Bundan dolayı vergi bir anayasal ilkedir. Bu iki bakış açısının bulunmasından verginin aslında mülkiyete bir saldırı olması ve devletin kendisine verilen görevleri yerine getirmesi için bir zorunluk olması arasında uzlaşma yapma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır¹⁷. Türk Anayasasına göre Madde 35 – Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz¹⁸.

b. Mükellefin Vergiyi Bilme Hakkı

Mükellefin vergi yükümlülüğünü ve onun gereklerini bilmesi gerekir. Daha sonra ondan vergiyi ödemesi talep edilir. Buna binaen vergi idaresinin, vergi yükümlülüğü, onun yeri ve zamanı, bu yükümlülüğün mükellefin malı üzerindeki etkisi ve mükellefin şikayet ve itiraz hakkıyla ilgili bilgileri vergi mükellefine vermesi gerekir¹⁹.

c. Şikayet Ya da İtiraz Etme ve Yargıya Başvurma Hakkı

Mükellefler için itiraz etme kapısı açılmıştır. 1789 yılında Fransa'da çıkan İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi, şikayet etme hakkını insanın doğal anayasal hakları içine koymuştur. Bu hak zaman aşımına elverişli değildir. Bu şikayet etme

¹⁷ YALTI Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, 2006, s. 84.

¹⁸ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, md. 35.

¹⁹ EĞLİ Haluk, DAĞ Mehmet" Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi" Maliye Dergisi, s.163, Temmuz-Aralık, 2012, s. 133.

hakkı vergi idaresi ve mükellef arasındaki ilişkiye uygulandığında mükellef, kararları çıkaran vergi idaresi ya da vergi idaresinde en yüksek birim önünde vergi idaresi kararlarından şikayetçi olma ya da tahkime veya yargıya başvurma hakkına sahip olur. Çünkü mükellef kendi vergi incelemesine istinaden vergi raporunu sunmaktadır. Vergi idaresi ise vergilerin araştırmasını, kontrolünü ve incelemesini yapmaktadır. Mükellefin vergi statüsünü belirlemek için bazen ikisi anlaşmaya varmamaktadır. Kendi bakış açılarında ihtilafa düşmektedirler. Böylece vergi uyuşmazlığının içine girmektedirler. Mükellef vergi idaresi tarafından haksızlığa uğradığını düşünmektedir. O zaman vergi kanununun mükellef için o kanun önünde şikayet etme kapısını açması gerekmektedir²⁰.

d. Veri ve Özelliklerin Gizliliğini Koruma Hakkı

Bu hak; mükellefi, vergi idaresinin gücünü kötüye kullanmasından korumaktadır. İdarenin; mükellefin verilerini vergi amacı dışında kullanması yasaktır. Bu da veri ve özelliklerin gizliliğini korumak içindir. Vergi kanunları; haksız bir şekilde mükellefin sırlarını ifşa ederek ya da vergi yükümlülüğü münasebetiyle elde ettiği gizli bilgileri tahsis edildikleri alan dışında kullanarak gizlilik yükümlülüğüne aykırı davranan vergi idaresi memurunu cezalandırmaktadır²¹. Özelgeler mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerince talep edilebilirler (MİTCDY 9/1. madde)²².

e. Vergi Metinlerinin Doğru Uygulanması Hakkı

Vergi idaresinin, yeterli olan memurlar ve kapalı kuralların açıklamasını içeren vergi kanunlarının yürütme yönergelerini çıkarma vasıtasıyla mükellef için vergi yasalarının doğru bir şekilde uygulanmasını güvenceye alması gerekir. Bununla birlikte idarenin de, metinleri açıkladığı zaman kanunda geçen kurallara bağlı kalması gerekir. Böylece mükellef kanunda belirtilen vergiden daha fazla vergi

²⁰ YALTI, s. 84.

²¹ GERÇEK Adnan, Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, Vergi Sorunları, Şubat, 2006, s. 124.

²² KARATAŞ DURMUŞ Neslihan "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması" Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 48, Temmuz-Aralık 2016 ss. 99-122

ödediği zaman onun fazla ödediği vergiyi geri alması güvenceye alınmış olur. Metinleri açıklamanın amacı; mükellefin haddi aşmadan kanunların doğru uygulanmasıyla kolay bir şekilde yükümlülüklerini yerine getirmesinde ona yardım etmek olmalıdır²³.

f. Huzur ve Güvenlik Hakkı

Bu hak; kanun koyucunun, geçmişe dönük olarak vergi kurallarını uygulamaktan alıkoymaktadır. Mükellef, bilfiil var olan vergi kanunları ve tüzüklerine dayanarak ekonomik kararlarını alabilir. Mükellefin gelecekte o kanun ve tüzüklerin değiştirilmesi ve bu değişikliğin geçmişi etkilemesiyle aniden karşılaşmaması gerekir. Çünkü bu durum, onun ekonomik konumunun istikrarını bozmakta ve onun hesabında olmayan vergi yükünü ona yüklemektedir. Çoğu devletlerde bu hakkın anayasal boyutu bulunmaktadır²⁴.

2. Vergi Mükellefinin Yükümlülükleri

Mükellefin vergi idaresi karşısında birtakım yükümlükleri vardır. Vergi idaresinin hakları mükellefe yüklenen yükümlülüklerdir. Mükellef nasıl ki vergi idaresi karşısında haklarını talep ediyorsa aynı şekilde onun da gözetilmesi ve bağlı kalması gereken birtakım yükümlülükleri vardır. Mükellef ve vergi idaresinin her biri ancak diğer tarafın hak ve görevlerine saygı gösterdiği zaman ikisi arasında denge sağlamak mümkündür. Mükellefin yükümlülüklerine bağlı kalmasıyla kanunların temel hedefine ulaşılır. O hedef de mükellefin vergiyi kaçırmadan ve onu geç ödemediği kararlaştırılan vakitlerde ve düzgün bir şekilde ödemesi gereken verginin ondan alınmasıdır. Bu yükümlülüklerin en önemlileri şunlardır²⁵:

a. Güvenli Olma Yükümlülüğü

Vergi kanununa tabi olma sadedinde mükellefin büründüğü güvenlik derecesi; mükellef ve vergi idaresini yormadan harcama hacmini, mükellef ile idare arasındaki tartışmayı ve belirlenen sürede düzgün bir şekilde ödenen vergi miktarını belirleyen bir omurga ya da mihenk taşıdır. Bundan dolayı vergi kanunlarında mükellefin

²³ EĞLİ DAĞ, s. 133.

²⁴ EĞLİ DAĞ, s. 134.

²⁵ YALTI, s. 87.

güvenilir olmasını teşvik eden çok sayıda kurallar görülmektedir. Bu da idareye bu güvenlik derecesinden emin olma hakkını vermektedir. Mükellef düşebileceği maddi ya da matematiksel hatalara kasıtsız ve iyi niyetle düşmüşse onun bu tür hatalara düşmesi onun güven derecesini etkilemez. Bu hatalardan vazgeçilebilir. Ancak kasıtlı hatalar bu güveni etkilemektedirler. Gözetilmesi ve ceza verilmesi gereken de bu kasıtlı hatalardır. İdarenin mükellefin işlediği tüm hataları gözetmesi gerekmemektedir²⁶.

b. Dayanışma Yükümlülüğü

Vergi idaresinin; mükellef ve onun dışında vergiye tabi olan faaliyet ya da gelirle bağlantılı olan taraflarla dayanışma içinde olmadan kanunla uyumlu bir şekilde vergileri inceleme ve toplama işlerini yapması mümkün değildir. Bu dayanışma; mükellefin beyannamesini sunması ve bu beyanname sonucunda vergiyi ödemesi gibi bazen istemli bir şekilde olmaktadır. İstemli şekil, başkasının bazı mükelleflerin vermesi gereken verginin tümünü ya da bir kısmını kaçırdığını ortaya çıkaran olayları bildirmesiyle de olmaktadır. Dayanışma; mükellefin vergi idaresine, vergiye tabi olan bir gelir olabilen bir faaliyete başladığını ya da onu bıraktığını haber vermekle yükümlü olması gibi zorunlu da olabilir. Ayrıca iş sahibi vergiyi toplayıp belirlenen vakitte onu vergi idaresine götürebilir²⁷.

c. Belirlenen Sürede Doğru Bilgi ve Belgeleri Sunma Yükümlülüğü

Normalde vergi kanunu; mükelleflerin, vergi idaresinin istediği doğru bilgi ve belgeleri gecikmeden ve belirlenen sürede vergi idaresine vermesini onlara zorunlu kılmıştır. Bu da idarenin belgeleri incelemesi ve vergi mükellefinin konumunu titiz bir şekilde belirlemesi içindir. İdarenin vergileri toplama hakkı zaman aşımıyla düşmeden önce olması gerekir. Kanun koyucu; mükelleflerin maliyetlerinde indirim yaparak ya da vergiyi kabul ettiklerini teyit eden beyannameleri sunmalarını vergi indirimi veya vergiyi geri almak için şart kılarak mükelleflerin bu görevi yerine getirmelerini destekleyebilir ve onları buna teşvik edebilir. Mükellefin vergi

²⁶ ÖNCEL, ÇAĞAN ve KUMRULU, ss. 82-84.

²⁷ ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015, s. 111.

raporunu ya da vergi beyanını sunma yükümlülüğünün yeni vergi sistemlerinde mükellefe yüklenen en önemli yükümlülüklerden sayılması mümkündür²⁸.

d. Defter ve Belgeleri Koruma Yükümlülüğü

Çoğu vergi yasaları; mükelleflerin, vergiye tabi olan faaliyet ya da gelire ilgili defter ve belgeleri o yasalarda belirtilen belli sürelerde korumasını ve bu faaliyetlerin yapıldığı yılın sona ermesiyle belgeleri yok etmemesi ve şekillerini değiştirmemesini zorunlu kılmaktadır. Bu da vergi idaresinde bulunun bilgilerin, mükellefin yanında olan o fatura ve belgelerin ihtiva ettikleri veri ve bilgilerle karşılaştırılması için vergi idaresine yeterli süreyi vermek içindir. Mükellefin bu fatura ve belgeleri koruması, vergi idaresinin doğru olmayan değerlendirmelerine karşı mükellefin tutunduğu delil ve gerekçeler olacaktır²⁹.

e. Vergi Ödeme Yükümlülüğü

Vergi ödeme yükümlülüğü mükellefin bağlı kalması gereken bir yükümlülüktür. Devlet kamu harcamaları için gerekli olan meblağları temin edebilmek için vergileri toplamak zorundadır. Zira kanun, normalde vergi vermesi gereken şahsı belirlemektedir. O kişi de genelde vergiyi vermekle yükümlü olan mükelleftir. Bazen mükellefle ilişkisi olan başka bir kişi olabilmektedir. Mükellef tarafından vergi beyanını çıkarıldıktan sonra ya da vergi idaresi tarafından vergi belirlendikten sonra belli bir vakitte verginin ödenmesi gerekir. Mükellef, kanunun belirlediği vakit ve mekanda vergiyi ödemesi gerekir³⁰.

Vergi idaresi bazen mükellef ile vergiyi ödeyen arasında ayırım yapmaktadır. Bu da mükellef zor durumda olduğu ve onun mali durumu uygun olmadığı ya da kaynağa haciz koyarak vergiyi alma durumunda olduğu gibi vergiyi ödemesini ve verginin mükellefle uyumlu olmasını güvenceye almak içindir. Başka bir açıdan ise vergi kanunları mükellef için vergi konumunun istikrarını istemektedirler. Bu da vergi idaresinin belli bir dönemde talep etmeyi ihmal ettiği vergiyi ondan talep etmemekle olur. Bu sürenin geçmesi idarenin zaman aşımına uğrayan vergi borcunu

²⁸ ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 112.

²⁹ BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku(Genel Hükümleri Türk Vergi Sistemi), 18. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, s. 75.

³⁰ BİLİCİ, V.H.G.H.T.V.S, s. 75.

talep etme hakkının düşmesine sebep olur. Hatta Mısır Vergi Yargısı, zaman aşımıyla düşen vergiyi ödeyen mükellefe, 2007 yılı 810 sayılı temyiz komisyonu Kararı ile 18 Nolu Vergi Raporu ve 19 Nolu vergi raporunun tebliğ tarihinden itibaren beş yıl sonra devletin vergi borcunu talep etme hakkı sonra ereceği kararlaştırılmıştır³¹. Onun bu durumda ödediği vergiyi geri almasına izin vermiştir. Mükellef vergi sebebiyle haczedilen malları üzerinden haczin kaldırılmasını da talep edebilir.

Vergi mükellefinin bu anlatılan hak ve yükümlülüklerine binaen vergi uyuşmazlığının bir mükellefle ilgili olması gerekir. Bu mükellef de şikayet etmede tek hak sahibi sayılmaktadır. Mükellefin tek başına hak sahibi olmasına yasal olarak özellik ve çıkara sahip olması denilmektedir. Vergi uyuşmazlığında özellik, mükellefin kendisi için bulunur. Bu özellik kimin için varsa o kişi uyuşmazlık davasını açar. Öyle ki bu özellik olmadığı zaman uyuşmazlık kabul edilmez. Örneğin mükellefin alacaklısı vergi kurumunda kendi hakkını savunmayı ihmal eden borçlusunun yerine uyuşmazlıkta bu niteliğe sahip değildir³².

Çıkar ise uyuşmazlıktan gelen yararda saklıdır. Yarar, konulan vergiyle alakalı olduğu için kişisel, bireysel ve fevri bir çıkardır³³.

Mükellefin en önemli yükümlülükleri ve temel haklarının açıklanması tamamlandı. Bunlar vergi uyuşmazlığına konu olabilir. Çünkü mükellef bu uyuşmazlıkta zayıf taraftır. Zira idare, kanunun kendisine verdiği ayrıcalık ve güçlerden yararlanmaktadır bu da yürürlükte olan vergi kanunlarına göre yükümlü olduğu görevleri yerine getirmesine imkan vermekte ve bu uyuşmazlıklarda onu güçlü kılmaktadır. Bu ise idarenin mükellefe vergi tarh hakkına sahip olması hasebiyle onun bu hakları çiğnediğini ispat etme yükünü mükellefe yüklemektedir.

³¹ Mısır Vergi Dairesi, Vergi Temyiz Komisyonlarının İlkeleri, Web Sitesinde Yayınlandı, <http://www.incometax.gov.eg/legan.asp>

³² VEFÂ' Abdulbasıt, el-Münâze'âtü'd-DarîbiyyeVufkan li-AhkâmiKânûni'd-Darîbetiala'd-Dahli Rakam 91 li-Seneti 2005 (2005 tarihli 91 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Hükümlerine Göre Vergi Uyuşmazlıkları), en-Nehdatü'l-Arabiyye, Mısır, 2007, s. 56.

³³ KASSÂS Selîm, el-Münâze'âtü'l-Cibâiyye, li'd-Darîbeti'l-Mübaşere fi'l-Kânûni'l-Cezâirî (Cezayir Kanununda Doğrudan Vergiyi Toplama Uyuşmazlıkları), Özel Hukukta Yapılmış Yüksek Lisans Tezi, Mentûrî Üniversitesi, Kostantiniyye, Hukuk ve Siyaset Bilimleri Fakültesi, 2007-2008, s. 23.

II. VERGİ UYUŞMAZLIĞI MAHİYETİ

Vergi uyumsuzluğu konusunu araştırmak için araştırmacının, mükellef ile vergi idaresi arasında yasal çerçeve içinde uyumsuzluk çıkarabilen vergi türünü belirlemesi gerekmektedir. Çünkü vergi türleri çoktur. Doğrudan vergi, dolaylı vergi, iş vergileri ve sermaye vergileri bulunmaktadır. Bu dallanmaya nazaran araştırmacının yeni vergi yasalarının çoğunun esas aldığı vergi türünü belirlemesi gerekir. O da gelir vergisidir. Çünkü bu vergi farklı ekonomik faaliyet yönlerini kapsamaktadır. Dolayısıyla bu vergi türünün iş ve sermayeden oluşan tüm gelirlere konulması mümkündür. Gelir vergisi bireyin vergi gücünü belirleyebilen en önemli araçlardan sayılmaktadır. Dolayısıyla onun kişisel şartlarına uygun bir şekilde gelirinden kesinti yapılır. Bunun yanı sıra bu vergi türü, devletin genel gelirleri için sabit ve devamlı olan bir kaynaktır. Devlet onu sosyal adaleti gerçekleştirmede kullanır³⁴. Bundan dolayı mükellef ve vergi idaresi arasındaki vergi uyumsuzluğunu aşağıdaki gelir vergisi hükümlerinin uygulanmasından kaynaklanabilen uyumsuzluklara göre inceleriz.

A. Vergi Uyumsuzluğunun Tanımı

Uyumsuzluk kelimesini dile getirmekle ilk akla gelen şey uyumsuzluk tarafları arasında sorun ve tartışmaların olduğudur. Bazısı onu geniş anlamıyla şöyle tanımlamıştır: “*Mükellef ve vergi idaresi arasında vergiyi belirleme, onu tarh ve onu toplamaya ilgili ortaya çıkan uyumsuzluktur*”³⁵.

Fransa Devlet Konseyi’nde danışman olan Andry Hardy vergi alanındaki uyumsuzluğu şöyle tanımlamıştır: “*Vergi uyumsuzlukları vergi kanunun uygulanmasından meydana gelen uyumsuzlukların tümüdür*”³⁶.

Fransız hukukçu Jean Lamarck geniş anlamıyla vergi uyumsuzluğunda maksadın şu olduğu görüşündedir: “*Vergi idaresi faaliyetinden ve tartışmayı çözen yasal işlemlerden kaynaklanan tartışmadır*”³⁷.

³⁴ NÂŞİD Sûzî Adlî, Esâsiyyâtü'l-Mâliyyeti'l-Âmme (Kamu Maliyesinin Esasları), s. 152.

³⁵ HAYRÎ Osman ve ABDULÂL FerîzFerec, İnhâü'l-Münâza'âtü'd-Darîbiyyeale'd-Dahli bi-Tarîki'l-İttifâk (Anlaşma Yoluyla Gelir Vergisi Uyumsuzluğunu Sona Erdirme), en-Nehdatü'l-Arabiyye, 2012-2013, s. 80.

³⁶ FARIJAH Hussain, "Cezayir'de Doğrudan Vergi Anlaşmazlıkları", İdari ve Kamu Maliyesinde Yüksek Lisans tezi, Cezayir Üniversitesi: Hukuk ve İdari Bilimler Enstitüsü, 1985, s. 16.

Mükellefe göre konulan vergi ya da vergiyi toplamada takip edilen işlemlerin doğru olmadığı ya da yasa dışı olduğu ortaya çıkarsa vergi uyuşmazlığı meydana gelir. Ayrıca mükellef zor durumdaysa yani onun mali durumu kamu bütçesine karşı borcunu ödemeye elvermezse yine vergi uyuşmazlığı olur³⁸.

Vergi uyuşmazlığı bazen de uluslararası olmaktadır. İki devlet ikili vergi sistemini ortadan kaldıran bir anlaşmaya bağlı olurlarsa, her iki devlet ya da onlardan biri bir işlem takip ederse ve bu işlem sonucunda onların vatandaşlarından biri yapılan anlaşma hükümlerine aykırı bir şekilde vergiye tabi olursa bu durumda vergi uyuşmazlığı uluslararası olur. Zira uluslararası vergi uyuşmazlığı şöyle tanımlanmıştır: “Yetkili bir yabancının vergi idaresiyle uyuşmazlığa düşmesidir. Bu uyuşmazlıkta başvuru kaynağı uluslararası vergi anlaşmasıdır. Bu anlaşma o kişinin devletine bu uyuşmazlığı çözmeye yardımcı olma ve uyuşmazlığa katılma hakkını vermektedir”³⁹.

Dar anlamında vergi uyuşmazlığının tanımı ise bazı hukukçular tarafından şu şekilde yapılmıştır: “Vergi idaresi ve mükellef arasında bir uyuşmazlık. Her bir taraf yargı önünde diğer tarafın tutumuna aykırı bir tutum sergilemektedir. Bağlayıcı ve geçerli bir kararla haklarında karar verilir.”. Şöyle de tanımlanmıştır: “Vergi mükellefi ve vergi idaresi arasında vergi kanunlarının uygulamasından kaynaklanan her tartışmadır. Bu uyuşmazlık verginin doğruluğu ya da konulmasının yasal olması ya da onu toplama şekliyle ilgilidir”⁴⁰. Şenyüz, Yüce ve Gerçek onu şöyle tanımlamıştır: “vergi mükellefleri (ödevlileri) ile gelir idaresi arasında vergilendirme işlemi veya uygulamaları dolayısıyla ortaya çıkan görüş farklılıkları

³⁷ Jean Lamarque, Répertoire du contentieux administratif-contentieux fiscal, France, Paris: Dalloz, 1995, p. 3. Atıfta YAHYA Bidâyiriyye, el-İtârü'l-Kânûnî li-Tesviyeti'n-Nizâ'i'd-Darîbî fi Zıllî't-Teşrî'i'l-Cezâyirî (Cezayir Kanununda Vergi Uyuşmazlığının Çözmenin Yasal Çerçevesi), Yüksek Lisans Tezi, el-Hıdır Üniversitesi, Hukuk ve Siyasal Bilimler Fakültesi, 2011-2012, s. 18.

³⁸ YAHYA, s. 17.

³⁹ ABDÜRRAÛF Muhammed Ahmed, el-Münâza'âtü'd-Darîbiyyefî't-Teşrî'i'l-Mısri el-Mukâren (Karşılaştırmalı Mısır Yasasında Vergi Uyuşmazlığı), 1. Baskı, en-Nehdatü'l-Arabiyye, 1998, s. 349.

⁴⁰ SU'AYLÂTÎ Abdulkadir, en-Nizâ'ü'd-Darîbîfi't-Teşrî'i'l-Mağribî (Fas Yasasında Vergi Uyuşmazlığı), el-Mağribiyye Yayınevi, Fas, 1. Baskı, 2002, s. 12.

ve anlaşmazlıklarıdır"⁴¹. Öte yanda uyuşmazlık", karşılıklı bir konu üzerinde farklı görüşler sahip olmaları nedeniyle düşülen anlaşmazlığı ifade etmektedir"⁴²

Görünen o ki bazı hukukçular vergi davası ve vergi husumeti gibi belli kavramları kullanmaktadır. Burada vergi uyuşmazlığı kavramı vergi davası kavramından ayrılmaktadır. Zira vergi uyuşmazlığı vergi davasından daha geniş ve daha kapsamlıdır. Nitekim vergi davası şöyle tanımlanmaktadır: "Mükellefin vergi idaresine karşı haklarını talep etmesi için dava açarak yetkili yargıya başvurusudur" vergi uyuşmazlığı ise vergi idaresinin, vergi kanunu ya da başka kanunun ona verdiği görevleri yerine getirmesi sebebiyle onunla başkası arasında meydana gelen tartışmadır. Ama vergi husumetinin vergi uyuşmazlığından farklı olmasıyla ilgili ise hukukçular vergi husumetini şöyle tanımlamışlardır: "Başvuru vaktinden idari şikayet aşaması-ki bu şikayet karar mercii, başkanı ya da vergi kanunun belirlediği birime yapılabilir-ve en son kesin kararın verilmesine kadar vergi hakimi ve hasımlarının takip ettikleri yargı işlemlerinin toplamıdır"⁴³. Bu anlatılanlara binaen vergi uyuşmazlığının tüm detaylarını kuşatabilmek ve vergi uyuşmazlığının araştırılmasıyla gerçekleştirilmesi gereken amaçlara ulaşmak için vergi uyuşmazlığının yasal niteliğini aşağıdaki gibi araştırmamız gerekmektedir.

B. Vergi Uyuşmazlığının Yasal Niteliği

Çeşitli ve çoklu sistem içindeki vergi uyuşmazlıklarını ihtiva eden hukuk sistemine göre uyuşmazlıkları incelediğimizde bu çokluğun çeşitli hukuk sistemleri ve işlemlerine tabi olduğunu görmekteyiz. Bundan dolayı hukuk doktrini vergi uyuşmazlığı için çok sayıda kısım ve sınıfları tanımlamıştır. Bu uyuşmazlıkların titiz bir şekilde sınıflandırması üzerinde durmak için vergi uyuşmazlığının, normal yargının bakmakla yetkili olduğu medeni uyuşmazlık ya da idari yargının bakmakla yetkili olduğu idari uyuşmazlık sayılmasıyla ilgili soruları sormamız ve bunlara cevap vermemiz gerekmektedir. Modern yasalar arasında öncelikle idari aşamanın

⁴¹ ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 253.

⁴² YARDIMCIOĞLU Mahmut ve KÜTÜKÇÜ Mehmet" Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma" Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Yıl 6, Sayı 11, Kasım 2014, s. 3.

⁴³ BEYÛMÎ Zekeriya Muhammed, el-Mevsû'atü's-Şâmile fi'l-Münâza'âtü'd-Darîbeh (Vergi Uyuşmazlığında Kapsamlı Ansiklopedi), Kahire, ts. s. 13.

zorunluluğu üzerinde birlik sağlanmış olsa da aslında tartışma yargı aşamasında yetkileri düzenlemeyle ilgili olmuştur. Muvaffak Semûr Mahâmîdine göre⁴⁴ yargı medeni kanunları uyguladığı için yetkinin medeni yargıda olması gerektiğini savunmuştur. Medeni kanun bunların nazarında farklı pozitif hukuk dallarında genel bir yasa sayılmaktadır. Hakkında özel bir metin bulunmadığı sürece medeni kanun hükümleri uygulanır. Bunun yanı sıra idari yargının yetkileri dar çerçevelidir. Hukuk sistemlerinin çoğunda çok sayıda bulunan medeni mahkemeler ise böyle değildir. Öyle ki yerel şartları ve bulunan örfü öğrenme imkanı onlara verilmektedir. Normal mahkemeler mükellef için yeterli güvenceler sağlamaktadır. Niteliği gereği vergi idaresinin yararlarını savunan idari yargı bunu gerçekleştirememektedir. Bundan dolayı bu soruları biraz detaylı bir şekilde ele alacağız. Bu sorularla ilgili karşılaştırmalı hukuk doktrininin görüşlerini sunacağız. Zira Mısır'da hukuk doktrininin çoğu, aslında vergi uyuşmazlığının idari kararlar etrafında döndüğünü kararlaştırmıştır. Vergi uyuşmazlığı nihai olan idari kararlarda bir itiraz içerdikleri sürece idari uyuşmazlıklardan sayılır⁴⁵.

Bunun aksine Bidâyiriyye Yahya göre vergi uyuşmazlığını idari uyuşmazlıktan saymamıştır. Çünkü vergileri tarh işlemi idari bir yetki değildir. Vergiler kamu hizmeti sayılabilecek bir hizmet değildir. Vergi tarhının esası egemenlik işlerinden olmasına rağmen verginin alınması özel zimmeler ve mülkiyetle ilgilidir. Bundan dolayı idarenin işlerindeki idari şekil sadece idari değildir. Bu doktrine göre normal yargı vergi uyuşmazlığına bakmakla yetkilidir. Bu hukuk doktrini diğerlerinden destek görmedi. Çünkü egemen olan görüş; vergi tarh ve toplamayı, vergi idaresinin kamu idaresi vasfıyla çıkardığı vergi tarh ve toplama kararlarına ulaşmayı amaçlayan idari işlerden saymaktadır. Başka bir açıdan Cezayir Vergi Kanunu'nun vergi uyuşmazlıklarını çözmekle yetkili olan birimi belirlemeyi çok önemli bir iş olarak görmektedir. Çünkü bu uyuşmazlıklar bir açıdan kamu bütçesi yararı ve diğer bir açıdan vergi ödemekle mükellef olanların yararıyla ilgilidir. Aslında vergi

⁴⁴ MAHÂMÎD Muvaffak Semûr Ali, et-Tabîatü'l-Kânûniyye li-KarârâtiTakdîriDarîbeti'd-Dahli DirâseMukârane (Gelir Vergisini Değerlendirme Kararlarının Yasal Niteliği Karşılaştırmalı Bir Araştırma), es-Sekâfe Yayın Dağıtım, Amman, 200, s. 37.

⁴⁵ BÜCEYDÂNÎ Hayat, Kavâidü't-Takâdî fi'l-Mâddeti'd-Darîbe (Vergi Konusunda Yargılama Kuralları), 2. Baskı, el-Emniyye Basımevi, Ribât, 2010, s. 15.

uyuşmazlığı, idari bir uyuşmazlık türü olduğu için karar vermekle yetkili olan da idari yargıdır⁴⁶.

Irak'ta kanun koyucu istinaf komisyonlarını oluşturmaya gitmiştir. Bunlar ikinci derecede bir hakim ve iki uzman memurdan oluşur. Uyuşmazlıkları çözme yetkisi bu komisyonlara verilmiştir. Nitekim bir kısım hukuk doktrini vergi uyuşmazlığını idari uyuşmazlık kabul etmiştir. Çünkü komisyonun çoğu üyesi maliye yönetimi tarafından atanan üyelerdir. Maliye yönetimi ise vergi konusunda yetkili olan bakanlıktır. Bu da komisyonun yargı komisyonu olma niteliğini ortadan kaldırmaktadır⁴⁷.

Ürdün'de kanun koyucu vergi uyuşmazlığını idari uyuşmazlık olarak görmektedir. Devlet Konseyi o uyuşmazlığa bakmakla yetkilidir. Ancak bu uyuşmazlıklarda karar vermekle ilgili işlemlerin kanunu çıkmadığı için günümüzde bu yetki atıl haldedir. Hem de günümüzde bu uyuşmazlıklara bakan normal yargı, bu tür uyuşmazlıklara bakmada pratik bir tecrübe ve büyük bir bilgi elde etmiştir. Onları başka bir yargı birimine vermek zordur. Nitekim uyuşmazlık başka bir yargıya verildiği takdirde bu durum uyuşmazlıklarda kararlaştırılan hukuk ilkelerinin çoğunu olumsuz etkiler⁴⁸.

Türkiye'de vergi yargısı idari yargı içinde iki dereceli olarak düzenlenmiştir. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2575 sayılı Danıştay Kanunu, vergi yargısında görevli yargı organlarının kuruluş ve işleyişlerine ilişkin kanunlardır. İdari yargılamada uygulanan usul kanunu ise, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)⁴⁹. Türkiye'de kanun koyucu vergi uyuşmazlığını bağımsız bir uyuşmazlık saymıştır. Onun için yürürlükte olan vergi kanunlarına göre uyuşmazlıklara bakmakla yetkili olan idari yargı sistemi içinde bağımsız olan vergi mahkemelerini

⁴⁶ YAHYA ,s. 52.

⁴⁷ CÂSİM Abdulbasit Ali, Şerhu Kânûni Darîbeti'd-Dahli'l-İrâkî (Irak Gelir Vergisi Kanunu Şerhi), el-Mektebetü'l-Kânûniyye, Bağdat, 2013, s. 192.

⁴⁸ EBÛ KERŞ Şerif Misbâh, İdâretü'l-Münâzaatü'd-Darîbiyye fî Rabtî ve Tahsîlî'd-Darâib (Vergileri Koyma ve Toplamada Vergi Uyuşmazlıklarının İdaresi), el-Minhâc Dağıtım Yayın, 1. Baskı, Amman, 2004, s. 34.

⁴⁹ ÜSTÜN Ümit Süleyman, Nasıl Bir Vergi Denetimi Ve Vergi Yargısı, b.1,Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.İstanbul,2013, s. 94-95.

belirlemiştir. Böylece idari yargı dışında bu uyuşmazlıklara bakmakla yetkili olan bağımsız bir yargı belirleyen Almanya vergi kanunundan farklı davranmıştır⁵⁰.

Bu anlatılanlara göre vergi uyuşmazlıklarının hukuki niteliği diğer hukuki uyuşmazlıklardan farklıdır. Zira bu uyuşmazlığın taraflarından biri devlettir. Devlet de vergi mükellefi karşısında genel bir egemenlik ve güce sahiptir. Aynı şekilde vergi uyuşmazlığı husumet niteliği açısından farklıdır. O objektif bir husumettir. Kişisel bir husumet değildir. Ayrıca vergi miktarında uyuşmazlık olmasına rağmen vergi uyuşmazlığı, vergi borcunun verilmesinin gerekmesi meselesinde farklıdır. Irak ve Ürdün'de kanun koyucu; vergi mükellefi, hakkını talep etmesi için yargıya başvurmadan önce idari itiraz yoluna başvurmasını şart koşmuştur⁵¹. Bu uyuşmazlığın niteliği, itiraz edenin itirazından dolayı zarar görmemesi gerektiği ilkesini kabul etmemeye yol açmaktadır. Hakim tarafından bu ilkeden vazgeçilmektedir. Çünkü kamu yararını korumak mükellefin hakkını korumaktan daha üstündür. Vergi uyuşmazlığının hukuki niteliğini belirlemeye bağlı olarak önemli sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Onlar da; uygulanması gereken kanunu, üzerinde tartışma olan meblağın hak edilmesini, mükellef tarafından sunulan itirafların gücünü, vergi uyuşmazlığında ispat delillerini, bu uyuşmazlıklara bakmakla yetkili olan mahkemeyi ve değerlendirme memurunun kararının niteliğini belirlemektir. Aşağıdaki noktalarda vergi uyuşmazlığının hukuki niteliği hakkında detaylı bir şekilde konuşuruz.

1. Vergi Uyuşmazlığı Taraflarının Niteliği

Vergi davası taraflarının niteliği farklı olduğu için vergi davası normal mahkemelerin baktığı medeni davalardan farklıdır. Zira vergi davası taraflarından biri vergi idaresidir. Bu idare devletin birimlerinden biri olması hasebiyle en ideal şekilde kendi görevini yerine getirmesi için kanunun ona verdiği tüm ayrıcalık ve

⁵⁰ ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Name, Vergi Hukuku, 25. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2016, s. 174.

⁵¹ 1982 Tarihli 113 Sayılı Değiştirilmiş IGVK, md. 39.

güçlerden yararlanır. Öte yandan vergi mükellefi bu tür yetkilere sahip değildir. Bu da denk olmayan bu adalet önünde zayıf taraf kılmaktadır⁵².

Güç ve ayrıcalıkların en önemlisi; vergi ve harçlardan dolayı hükümetin mükellefin malları üzerinde tasarruf etmesi, idari haciz işlemlerini takip etmesi, hızlı idari yollar gereği vergiyi ödemede gecikenlerin mallarına haciz koyma, vergi kurumu memurlarının mükelleflerin raporlarının doğruluğunu ispat etmeleri için o memurlara; vergi kurumu, hükümet kurumları, şirketler ve bireylere ait tüm belgeler, yazılar ve verileri inceleme yetkisini vermesidir. Ayrıca vergi ödemekten kaçınıldığında ya da ödemede gecikildiğinde hükümet mali cezalar koyma hakkına sahiptir. Ama diğer taraf ise mükelleftir. Vergi uyuşmazlıklarında davacı odur. Yani vergi idaresi, vergi uyuşmazlığında güçlü taraf olmasına rağmen ispat yükünü o yüklenmez, mükellef yüklenir. Gelir vergisi kanunu da bu yolu takip etmiştir.

Devlet vergi uyuşmazlığında taraf olduğu için hukukçular arasında bu uyuşmazlıkla ilgili tartışma meydana gelmiştir. Irak hukukçularına göre vergi uyuşmazlığını idari bir uyuşmazlık saymışlardır. Çünkü o uyuşmazlığın taraflarından biri idari birimdir. Dolayısıyla bu hukukçular idari kanunun ona uygulanmasını dile getirmişler. Verginin konulması genelde idari bir kararla olmaktadır. İdari güçler, kamu gücüne sahip oldukları için faaliyetlerini yürütmeye ve bağlayıcı iradelerini açıklamada sadece kendileri idari karar verirler. Bunun idari ya da vergi alanında olması fark etmez. Ayrıca kanunun gerektirdiği kamu yararı etkeni de burada bulunmaktadır⁵³.

Filistin hukukçularına göre ise vergi uyuşmazlığını medeni bir uyuşmazlık saymışlardır. Dolayısıyla bu uyuşmazlığın medeni kanun hükümlerine tabi olması gerekir. Çünkü medeni kanun ana kanundur. Onun hükümleri tüm uyuşmazlıklara uygulanmada istikrar sağlamıştır. Öte yandan üçüncü bir grup hukukçu ise vergi

⁵² KÛSÎ el-Hasan, el-İcrââtü'l-Kadâiyye el-Muta'allikabi'l-Münâza'ati'd-Darîbe (Vergi Uyuşmazlığıyla İlgili Yargı Kararları), Yüksek Lisans Tezi, Hukuk ve Siyaset Fakültesi, KasıdiMerbah ve Rikle Üniversitesi, 2013, s. 33.

⁵³ CÂSİM, s. 185.

uyuşmazlıklarına uzman bir vergi yargısının bakması gerektiği görüşündedir. Çünkü vergi kanunu kendi hükümlerinde diğer kanunlardan bağımsızdır⁵⁴.

2. Vergi Uyuşmazlığında Husumet

Vergi uyuşmazlığında husumet objektif bir husumettir. Vatandaşların malları ve istikrarlarıyla ilgilidir. Kişisel bir husumet değildir. Yargılananların kendi yararlarına göre çalıştırdıkları bir mülk değildir. Nasıl ki özel hukuk çerçevesinde durum böyledir. Mal sahibinin, vergi idaresi karşısında objektif bir statüde olmasına istinaden vergi yargısı objektif yargının içine girmektedir. Mal sahibi, içinde borçlu ve alacaklı ilişkisinin görüldüğü kişisel bir statüde değildir. Vergi uyuşmazlığında husumet kişisel bir husumet değildir. Dayanağı hukuk kuralı ve hukuk egemenliği ilkesi olan objektif bir husumettir. Yargının rolü; vergi idaresinin faaliyetini, onun yasallık ve hukuk egemenliği ilkesine saygı göstermesini denetlemektir. Zira tartışma kişisel ve kamu yararı arasında dönmektedir. Hukuk doktrini, hakimin vergi davasına sahip olduğunu kararlaştırmıştır. Hakim onu yürütmekte ve yasal kuralı kamu kurumlarının davranışlarına indirgeme amacıyla onu yönlendirmektedir. Hakimin rolü kendi önüne gelen uyuşmazlıklara vergi kanunun sağlam bir şekilde uygulanmasını araştırmaktır. Mükellefin vergiyi artırma ya da eksiltme talebinin gerekçesi ancak vergi, onun matrahını ve miktarını belirleyen objektif kanuna aykırı bir şekilde konulduğu zaman kabul edilir. Hatta mal sahibi kişisel sebeplere dayansa da gerekçesi kabul edilmez. Çünkü bu her zaman objektif kanunun belirttiği kurallara göre olmaktadır⁵⁵.

Bazı devletlerde vergi hakiminin görevi kanun hakiminin üstündedir. O hakim sadece vergi tarh kararını iptal etmekle yetkili değildir. Aynı zamanda değerlendirmeleri düzenleme ve vergi meblağını düşürme ya da artırma yetkisi de vardır. Onun ilk dereceli hakimin iptal ettiği vergiyi istinaf aşamasında tekrar tarh yetkisi vardır. Vergi yargısı gerçekten kanun yargısından üstündür.

⁵⁴ HUVEYLİD Recâ Ahmed Muhammed," et-Ta'anü'l-Kadâi fi Münâza'âti Darîbeti'd-Dahli fi Filistin" (Filistin'de Gelir Vergisi Uyuşmazlıklarında Adli İtiraz), Yüksek Lisans Tezi, en-Necâh el-Vataniyye Üniversitesi, Filistin, 2000, s. 21.

⁵⁵ SÛNİYE Şubâtî-KÂTİYE Umeymir, Husûsiyetü't-Tahkîk el-Kadâi fi'l-Münâzaâti'd-Darîbe (Vergi Uyuşmazlığında Yargısal İncelemenin Özelliği), Yüksek Lisans Tezi, Hukuk ve İktisat Bilimleri Fakültesi, Abdurrahman Mire Üniversitesi, Caye, 2014, s. 55.

3. Vergi Miktarında Uyuşmazlık Olmasına Rağmen Vergi Borcunu Ödeme Yükümlülüğü

İlk önce vergiyi ödeme sonra da onu geri isteme ilkesi, egemen olan vergi esaslarındandır. Yani mükellefin ilk önce kendisine konulan vergiyi ödemesi gerekir. Daha sonra yetkili olan idari ya da yargı birimi önünde vergi tarh yoluna ya da onun miktarına itiraz eder⁵⁶. Vergi Usul Kanunu taslağının 81. maddesi kapsamında, Türk vergi sistemimize “Ödeme Şartı İle Tahakkuktan Vazgeçme” adı altında yeni bir idari çözüm yolunun daha getirilmesi öngörülmüştür⁵⁷. Bundan dolayı vergiler devletin genel bütçesinin en önemli kaynaklarından sayılmaktadır. O zaman devletin kamu harcamalarını yapabilmesi için verginin devletin gelirleri içinde belirlenen miktara göre alınması gerekir. Aslında idari uyuşmazlıkta adli itiraz sonucu vergiyi toplama emri durdurulmaz. Ancak bazı durumlarda hakim bunu durdurma emrini verebilir. Vergiyi toplama emrini durdurma, dava dilekçesinde geçmişse ve hakim emri durdurmamakla telafisi mümkün olmayan zararların ortaya çıkacağını görürse durdurma emrini verebilir. Ama vergi uyuşmazlığında ise vergi miktarına itiraz etmek için yetkili mahkemeye başvurmak, vergiyi ödeme yükümlülüğünü durdurmaz. Burada “öde sona geri iste” ilkesi uygulanır. Bundan dolayı mahkeme vergiyi toplamayı durdurma emrini veremez. Çünkü vergi kanunundaki temel ilkelerden biri vergilerin zamanlarında toplanmasıdır. Mükellef de vergi uyuşmazlığı olduğu gerekçesiyle vergiyi ödemekten imtina edemez. Çünkü bu tür kararların durdurulması genel bütçe için gerekli olan harcamaları yapmaktan aciz bırakır⁵⁸.

4. Adli İtirazı Kabul Etmek İçin İdari İtiraz Şarttır

Dünya devletlerin tüm vergi yasalarında kanun koyucular, mükellefin yargıya başvurmadan önce idari itiraz yoluna başvurmalarını zorunlu kılmışlardır. Mükellef ve vergi memuru arasında bir tartışma olduğu zaman mükellefin itiraz dilekçesini, itiraz edilen kararı veren idari birime sunması gerekir. Irak Vergi Kanunu'nun 25.

⁵⁶ EMİN Midhat Abbas, Darîbetü'd-Dahli fi't-Teşri'i'l-İrâkî (Irak Yasasında Gelir Vergisi), Karşılaştırmalı Bir Araştırma, Birinci Bölüm, yy. 1997, s. 20.

⁵⁷ GÖK Oğuzhan “Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi” Sosyal Bilimleri Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, s. 113.

⁵⁸ AYYILDIZ Yaşar, Türk Vergi Yargısı: İş Yükü ve Etkinliği, Seçkin Yayıncılık, Nisan 2015, ss.63-74.

maddesinde geçtiği gibi itiraz etme, vergilerin çoğunda özellikle doğrudan vergilerde idari yolla sınırlıdır. O maddede şöyle geçmektedir: “Mükellef; itirazın reddiyle ilgili yetkili mali güç tarafından verilen kararı temyize gönderebilir. Bu temyizi inceleme komisyonlarından birine sunar. İnceleme komisyonunun verdiği karar kesin sayılır. Bu karar, artık hiçbir idari ya da adli itirazı kabul etmez.”. İnceleme komisyonunun ikinci derecedeki bir hakim ve Maliye Bakanı’nın atadığı iki maliye memurundan oluştuğu bilinmektedir. Bu da komisyona idari şekil eklemektedir⁵⁹.

5. İtiraz Eden Kişi İtirazı Sebebiyle Zarar Görmez

Tüm uyuşmazlıklarda asıl olan şey kişinin yaptığı itirazdan zarar görmemesidir. Bunun istinaf ya da temyizde olması aynıdır. “İtiraz eden kişi itirazı sebebiyle zarar görmez” ilkesi mahkemelerde uygulanan ilkelerdendir. Bu ilke, mahkeme bir uyuşmazlığa baktığı zaman onun kararının itiraz eden kişiye zarar vermemesini ve o kişinin istinaf ya da temyizden önceki hukuki statüsünde bir zarar oluşturmamasını ifade etmektedir. Bu ilkenin vergi uyuşmazlıkları dışında tüm uyuşmazlıklarda işletilmesi mümkündür. Çünkü bu ilke sadece vergi kanunuyla uyuşmamakta, aynı zamanda genel kurullarla da uyuşmaktadır. Vergi kanunu özel bir kanun olduğu ve özel de geneli sınırladığı için vergi uyuşmazlıklarında uygulanması gereken kanun vergi kanunu olur. “İtiraz eden kişi itirazı sebebiyle zarar görmez” ilkesi vergi uyuşmazlıklarına uygulandığı zaman bu, mükellefin özel yararını korumaktan daha öncelikli olan kamu bütçesinin yararının yok olmasına sebep olur⁶⁰.

C. Vergi Uyuşmazlığının Şartları

Mükellef ve mali idare arasında meydana gelen tartışmaların vergi uyuşmazlıkları olduğunu söyleyebilmek için onlarda bazı şartların bulunması gerekir. O şartları şöyle sıralayabiliriz:

1. Vergi idaresinin uyuşmazlıkta taraf olması gerekir. Vergi idaresi uyuşmazlıkta taraf olmadığı zaman bunun vergi uyuşmazlığı sayılması mümkün değildir. Uyuşmazlığın diğer tarafı ise gerçek ya da tüzel bir kişi olabilir. Böylece birinden işyeri alan kişi ödediği vergiyi işyerini veren kişiden almak istemesinden

⁵⁹ 1982 Tarihli 113 Sayılı Değiştirilmiş İGVK, md. 25.

⁶⁰ HUVEYLİD, s. 21.

dolayı ortaya çıkan uyuşmazlık, vergi uyuşmazlığı değildir. Çünkü burada taraflardan biri idare değildir. Ayrıca iki ortak arasında yapılan sözleşmeye göre onlardan biri vergi vermezse onlar arasında çıkan uyuşmazlık da vergi uyuşmazlığı değildir.

2. Vergi uyuşmazlığının vergi işlerinden biriyle ilgili olması gerekir. Yani verginin sınırlanması, konulması ya da toplanması gibi vergi borcunu belirlemeyle ilgili olması gerekir. Uyuşmazlık; ürünün menşei, türü ya da değeriyle ilgili olarak gümrük ve ürün sahibinin yararı arasında da olabilir. Uyuşmazlık vergi idaresinin vergi borcunu belirlemede etkili olan işleriyle ilgili de olabilir. Yani mükellefin sadece vergi idaresiyle olan bağlantısıyla ilgili işlerde olabilir. Vergi idaresiyle onun memurları arasındaki uyuşmazlık gibi vergi idaresinin mükellefler dışındakilerle olan bağlantısıyla ilgili işlerse vergi uyuşmazlığı kavramına girmez.

3. Uyuşmazlığın vergi kanuna tabi olması gerekir. Yani uyuşmazlık tarafları arasında olan tartışmanın vergi kanununun açıklanması, yorumu ya da doğru bir şekilde uygulanmasıyla ilgili olması gerekir. Diğer kanunların yorumuyla ilgili uyuşmazlık vergi uyuşmazlığı sayılmaz. Vergi kanunu, uyuşmazlığın ana mercii olduğu zaman başka kanunlar ona ortak olsa da uyuşmazlık vergi uyuşmazlığı olur. Örneğin mükellef için zorunlu olan vergiyi ödememek ya da onda gecikme olması sebebiyle mükelleflerin mallarına konulan idari hacizle ilgili uyuşmazlık vergi uyuşmazlığıdır. Vergilerin yasal olma ilkesinden hareketle uyuşmazlığın çözümünde karar veren kanunun vergi kanunu olması gerekir. Diğerler kanunlar bunda karar veremez⁶¹.

D. Vergi Uyuşmazlığının Sebepleri

Vergi uyuşmazlığı kavramını inceledikten sonra bu başlıkta onun dar ve geniş anlamları olduğunu gördük. Bu bölümde vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasına yol açan en önemli sebeplere değinmeye çalışacağız. Zira mükellef ile vergi idaresi arasında uyuşmazlığın ortaya çıkması, idare ve mükellef arasındaki ilişkiyi açıklayan anormal bir durumdur. Vergi kanunu, vergi idaresi ve mükellef arasında hükmettiği sürece makul ve kabul edilir olan gerçek, anlaşma ve uyumlu olma ilkesi

⁶¹ BEYÛMÎ, el-Mevsû'atü's-Şâmile fi'l-Münâza'atü'd-Darîbeh (Vergi Uyuşmazlığında Kapsamlı Ansiklopedi), s. 15.

çerçevesinde iki taraf arasında sevgi ve yasaya saygı ilişkisinin olmasını gerektirmektedir. Lakin burada mükellef ile vergi idaresi arasında çok sayıda uyuşmazlıklar olduğunu görmekteyiz. Bu da farklı düzeylerdeki uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına yol açan sebeplerin bulunduğunu göstermektedir. Bu sebepler bir devletten diğer bir devlete göre değişmektedir. Bu sebepler bir devlet içinde zamandan zamana, bölgeden bölgeye, mükelleften mükellefe ve vergi idaresinden başka bir vergi idaresine göre değişmektedir. Bundan dolayı vergi uyuşmazlığının sebeplerini tam olarak belirlemek mümkün değildir. Çünkü uyuşmazlığa yol açan sebepler tam olarak belirlenseydi köklü bir şekilde bu uyuşmazlık çözüldü. Dolayısıyla vergi sisteminin etkinliği için tehdit sayılan uyuşmazlıklardan kurtulma sağlanırdı⁶².

Genel olarak vergi uyuşmazlığı sebeplerini kanunla ilgili sebeplere ve vergi idaresi, onu yeterliliği ve onun sağlam iş dinamiklerini sağlamasıyla ilgili sebeplere ayırmak mümkündür. Ayrıca burada mükelleflerle ilgili sebepler de bulunmaktadır. Onlar bazı sebeplerden dolayı kasıtlı ya da kasıtsız davranışlarıyla vergi uyuşmazlığının gelişmesine ortak olmaktadır. Aşağıda gelen noktalarda bu sebeplere detaylı bir şekilde değineceğiz.

1. Vergi Kanunlarından Dolayı Meydana Gelen Vergi Uyuşmazlıklarının Sebepleri

Vergi kanunu bazen olumsuz özellikler ihtiva ettiği için mükellef ve vergi idaresi arasında uyuşmazlığın meydana gelmesine yol açmaktadır. Vergi kanununun olumsuz özellikleri vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında farklı anlama ve yorumlamaya yol açabilmektedir. Bu farklı yorumlamayı önlemek için vergi sisteminde birçok değişiklik yapılmaktadır. Değişikliklerin çok olması yanlış anlamamanın ve uygulamada zorluğun meydana gelmesine sebep olmaktadır. Genel olarak vergi uyuşmazlığına sebep olabilecek hususların vergi kanununda bulunduğunu gösteren bazı noktaları belirlemek mümkündür.

⁶² SÜFYÂN Rayis, el-Münâza'âtü'c-Cibâiyyefi't-Teşri'i'l-Cezairî (Cezayir Kanununda Vergi Uyuşmazlıkları), Yüksek Lisans Tezi, Hukuk ve İktisat Bilimleri Fakültesi, Muhammed Haydar Üniversitesi, Sekre, 2017, s. 46.

a. Kanunun vergi işini düzenleyen anayasal ilkelerin birine aykırı olması ya da vergi kanununun vergi adaleti ilkesine aykırı olacak tarzda bu ilkelerin dışına çıkması. Bu da vergiyi ödemekle mükellef olanlar arasında vergi yükünü taşımada adaletsizliğe yol açmaktadır.

b. Farklı türdeki vergi kanunu metinleri arasında ya da vergi kanunu ve vergiyle bağlantılı olan farklı kanun ve yasalar arasında çelişkinin olması ya da uyumun olmaması. Pratikte vergi kanununun birkaç tane olduğunu görmekteyiz. Bu da kanunlaştırılmak istenen vergi türüne göre olmaktadır. Bir açıdan kanunların diğer bir açıdan değişikliklerin çok olması, var olan kanunlar arasında çelişkinin meydana gelmesine yol açmaktadır. İkili verginin bulunması ve mükellefin görevlerini yerine getirmemesi sonucu vergi uyuşmazlığı ortaya çıkmaktadır.

c. Bir açıdan kanunların donuklaşması ve uzun bir süre değiştirilmemesi, diğer bir açıdan kanunun istikrarlı olmaması ve kısa bir süre içinde defalarca ve çokça değiştirilmesi de uyuşmazlığın ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Zira kanunun uzun süre değiştirilmemesi, vergi alanında meydana gelen yenilikler ve değişikliklere karşı onu güçsüz kılar. Ama vergi kanunu kısa bir süre içinde devamlı değiştirilirse yine bu, vergi kanunlarını uygulama alanında karışıklık meydana getirir⁶³.

d. Vergi matrahının değerini tahminle değerlendirme sistemine dayanmada aşırıya gitme. Vergiye tabi olma sistemi, vergi matrahının yaklaşık değeri üzerine kurulmaktadır. Dolayısıyla vergi idaresi, mükellefe ait olan vergi matrahının değerini şişirdiği zaman bir sıkıntı çıkarmış olur. Vergi idaresinin bu hareketi vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

e. Vergi kanunlarında ve uluslararası anlaşmalarda geçen kavramların farklı olması. Vergi kanunları ve anlaşmalar, ikili vergi olmadığı durumda bir yasadan diğer bir yasaya ve bir anlaşmadan diğer bir anlaşmaya göre yorumları farklı olan kavramlar içermektedirler. Bu da uzmanlar tarafından dahi o kavramların anlaşılmasını güçleştirmektedir. Örneğin bazı devletler; iç hukukta ya da uluslararası anlaşmalarda ticari ve sanayi kârlarına vergi tarhının bir esası olarak sabit fabrika ölçütünü uyguladıkları zaman bu ölçütü özellikleriyle ilgili ayrılığa düşmektedirler.

⁶³ KÂŞÎ Yusuf, Matbû'atün fi Mikyâsi'l-Münâza'ati'd-Darîbe (Vergi Uyuşmazlığı Ölçütünde Bir Konferans), Muhasebe alanında yüksek lisans öğrencilerine sunulmuştur. EklîMuhannedOlhâc el-Büveyre Üniversitesi İktisat ve Ticaret Bilimleri Fakültesi, s. 175.

Çünkü sabit fabrika ilkesini uygulamada bir yasa ile diğeri arasında ihtilaf bulunmaktadır⁶⁴.

2. Vergi İdaresiyle İlgili Sebepler

Vergi idaresiyle ilgili birçok sebep bulunmaktadır. Bu sebeplerden dolayı vergi uyuşmazlığı meydana gelmektedir. Bu sebepler şunlardır:

a. Vergi idaresinin takdir yetkisi. Kanun koyucu, tedbir alma ya da almama konusunda idareye bir miktar seçme özgürlüğü verdiğinde idare takdir yetkisine sahip olur. Ama uygulanması gereken bazı sınırlar getirirse o zaman vergi idaresi sınırlanmış olur. Devletlerdeki vergi kanunlarının çoğu, kamu yararını gerçekleştirmek ve meydana gelen sapmayı düzeltmek için idareye geniş takdir yetkisi vererek onun elini serbest bırakmaktadırlar. Ancak bu, idare için sınırsız bir yetki sayılamaz. İdare ve mükellef vergi yasasının denetimine tabi olmaya devam ederler⁶⁵.

b. Verginin şeffaf olmaması. Vergi uyuşmazlığının sebeplerinden biri verginin şeffaf olmamasıdır. Şeffaflıktan maksat şudur: *“Mükellefe vergi kanunları, tüzükleri ve yönetmelikleri sunma yolu ve yöntemlerini açıklamaktır.”*. Bu da mükellefin kendisine konulan vergi miktarını öğrenme gücünü daha çok artırır.

c. Vergi alanında idari yolsuzluk. Zira idari yolsuzluk olgusu, genel olarak devletlerin ve özel olarak vergi alanının karşılaştığı bir tehlike sayılmaktadır. Vergi memurları vergileri tarh ve toplamada geniş takdir yetkilerine sahip oldukları için vergi, idari yolsuzluğun yayılması için verimli bir arazidir⁶⁶.

3. Vergi Mükellefiyle İlgili Sebepler

Siyasi, ekonomik ve sosyal etkenler mükelleflerin, vergiyi ödemeleri ya da ondan kaçmalarında etkili olmaktadır. Hatta herhangi bir gerekçeyle vergi konusunda

⁶⁴ BEYÛMÎ Zekeriya Muhammed, en-Nizâmü'd-Darîbî ed-Düvelî (Uluslararası Vergi Sistemi), el-Fetih Basım Yayın, Mısır, 2004, s. 270.

⁶⁵ ARMAĞAN Ramazan “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme” Maliye Dergisi y Sayı 153 y Temmuz-Aralık 2007, s. 162-163.

⁶⁶ ARMAĞAN, s. 164.

devletle tartışmaya girmelerinde de etkili olmaktadır. Bu sebepleri şöyle ele alabiliriz⁶⁷.

a. Mükellefin psikolojik yönü. Zira bazı yazarlara göre çoğu vatandaşta vergi vicdanı onun ahlaki vicdanından daha az diridir. Zira bazı insanlar kamu malını çalmayı hırsızlık saymamaktadır. Bir de vergiyi ödeyen kimsenin becerikli ve yetenekli olacağını vergi verenin de yumuşak huylu bir kuzu olacağını kabul etmektedir.

b. Mükelleflerin vergiyi ödemeleri sebebiyle kendilerine dönen yarar miktarını düşünmemeleri ya da bu yararı ölçememeleri ya da devlet tüzel bir kişi olduğu için gerçek kişiler karşısında yükümlülüklerini hissettikleri gibi devlet karşısında bu yükümlülüklerini hissetmemeleri.

c. Mükellefin vergi miktarlarının artması ya da vergi alınan malların çoğalmasından kaynaklanan vergi yükünün ağırlığını fazlasıyla hissetmesi. Bu durum mükellefin vergi kaçırması ya da vergileri tartışmasına yol açmaktadır⁶⁸.

E. Vergi Uyuşmazlıklarının Özellikleri

Vergi davası, normal ya da idari mahkemelerin baktığı medeni davadan birçok açıdan farklıdır. Bunların başında uyuşmazlık taraflarının niteliği gelmektedir. Vergi davasındaki taraflardan biri, kamu gücü olması hasebiyle idaredir. Eşit olmayan iki taraf arasında adaletin gerçekleştirilmesi için mahkemeye gidilir. Bu iki taraftan biri mükellef diğeri de kamu gücü olan vergi idaresidir. Vergi idaresinin güç ve ayrıcalıkları bulunmaktadır. Bu güç ve ayrıcalıklarla vergi dairesi, yasal olarak kendisine verilen görevleri vergi kanununa göre gerçekleştirme imkanını elde etmektedir. Bu ayrıcalıkların en önemlileri şu şekilde belirtilebilir⁶⁹:

- Ödenmesi gereken vergi meblağlarından dolayı hükümetin mükelleflerin malları üzerinde tasarrufunun olması, idari haciz işlemlerinin takip edilmesi ve

⁶⁷ SÜFYÂN, s. 49.

⁶⁸ AYYILDIZ, s. 31.

⁶⁹ BEYÛMÎ Zekeriya Muhammed, el-Münâza'âti'd-Darîbiyye fî Rabti ve Tahsîli'd-Darâib (Vergilendirme ve Vergileri Toplamada Vergi Uyuşmazlıkları) 1. Baskı, Ukkaz Yayınları, Kahire Üniversitesi, 1990, s, 261.

vergiyi ödemekte geç kalan mükelleflerin malları üzerinde hızlı idari yollar gereği haczin uygulanmasının kararlaştırılması.

- Vergi kurumu memurlarının, vergi idaresine sunulan raporların doğruluğunu ve titiz bir şekilde gerçek karları tespit etmeleri için o memurlara; resmi daireler, şirketler ve bireylere ait tüm belge ve yazıları inceleme yetkisinin verilmesi.

- Vergi kaçırıldığı ya da ödemede geç kalındığı zaman kanun koyucunun, vergi idaresine bazı mali cezalar verme hakkını vermesi ve vergi idaresine şikayette bulunmadan önce çoğu durumda davanın kabul edilmemesi.

- Vergi idaresinin alacakları mükellefin vergi idaresi merkezine ya da şubesine ödemesi gereken bir borçtur. Vergi borcu olan mükellefin borcu nereye ödediği önemli değildir.

- Mükellef ya da vergi idaresi tarafından vergi davası açılması sonucu vergi ödemesi durmaz. Mükellefin ilk önce vergiyi ödemesi gerekir. Daha sonra bu ödediğini geri isteme talebinde bulunabilir ya da vergi idaresiyle bu ödediği miktar üzerinde tartışabilir. Burada vergiyi ödeme alanında bulunan “öde sona geri al” kuralı işletilmektedir.

- Vergi davasında yargılama işlemlerinin genel özellikleri bulunmaktadır. Bu özelliklerin en önemlisi yazılı davanın olmasıdır. Bu da davanın derin bir şekilde incelenmesine olanak vermektedir. Davanın yazılı olmasına binaen hesap defterleri ve yazılı belgeler, vergi kanununda ispatın temel aracı haline gelmiştir. Bununla beraber yemin ve şahitlerin şahitliği ispat aracı değildir.


- Vergi yargılama işlemleri mali konularla ilgili oldukları için hızlı olma ayrıcalıkları vardır. Bu işlemler hızlı ve istikrarlı olmayı gerektirir. Gecikmeyi kabul etmez. Bundan dolayı vergi alanında kanun koyucu, bir açıdan mükellef ve vergi idaresi arasında olan uyuşmazlığın süresi kısa olduğu için diğer bir açıdan kamu bütçesinin hakkını korumak için vergi uyuşmazlığına hemen bakılması gerektiğini belirtmiştir⁷⁰.

- Vergi davasında yargılama işlemlerinin gizli olma özellikleri bulunmaktadır. 1969 Tarihli 83 Sayılı Irak Medeni ve Ticari Duruşmalar Kanununun hükümleri böyle değildir. Bu da mükelleflerin gizliliğini korumak ve onlara zarar

⁷⁰ BEYÛMÎ, el-Münâza'âti'd-Darîbiyye fî Rabtî ve Tahsîli'd-Darâib (Vergilendirme ve Vergileri Toplamada Vergi Uyuşmazlıkları) s. 45.

vermemek içindir. Bu ilkeye göre vergi hakimi, farklı mal sahipleri tarafından vergi davası açıldığı sürece gelir vergisiyle ilgili iki vergi davasını birleştiremez.





İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ TÜRLERİ VE
İSPAT YÜKÜ

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ TÜRLERİ VE İSPAT YÜKÜ

Bu bölümde vergi uyuşmazlık türleri ve ispat yükünü inceleneyecektir. Bu bölüm iki başlıkta ele alınacaktır. Birinci başlıkta vergi uyuşmazlık türlerini ve ikinci başlıkta ise vergi uyuşmazlıklarında ispat yükü ele alınacaktır.

I. Vergi Uyuşmazlığının Türleri

Vergi uyuşmazlığı çok sayıda türlere ayrılmaktadır. Bu uyuşmazlıklar vergi türleri ya da verginin geçtiği aşamalar ya da vergi uyuşmazlığına bakan birim açısından meydana gelmektedir.

A. Vergi Türü Açısından Vergi Uyuşmazlığı

Vergi çeşitlerine göre uyuşmazlık sınıflandırması, doğrudan vergilerin uyuşmazlıkları ve dolaylı vergilerin uyuşmazlıklarına ayrılması esasına göre yapılmaktadır. Bu ayırımın önemli olması ve doğrudan vergiler ile dolaylı vergiler arasında ayırım yapmanın birçok ölçütü olmasına rağmen şimdiye kadar bu iki tür vergiyi birbirinden ayırmak için sağlam, titiz ve kapsamlı bir ölçütü bulunmamaktadır. Tüm bu ölçütler eleştiriye maruz kalmaktadır. Sağlam bir sonuca varmak için sadece birini esas almak mümkün değildir. Bu ölçütlerin başında idari ölçüt, ekonomik ölçüt ve teknik ölçüt gelmektedir⁷¹.

1. İdari Ölçüt

Buna yasal ölçüt de denilmektedir. Vergi idaresinin vergiyi toplama açısından vergi mükellefiyle olan ilişki esasına dayanmaktadır. Vergi idaresi, mükelleflerin isimlerinin yazılı olduğu isim listelerine göre vergi tarh etme ve onu toplamaktadır. Verginin toplanması periyodik bir zaman şeklinde olmaktadır. İlişki, vergi idaresi ve mükellef arasında doğrudan olduğu yani hiçbir vasıta olmadığı için burada vergi doğrudandır. İdarenin mükellefi tanımamasında olduğu gibi vergi mükellefinin şahsı

⁷¹ YUNUS Mansûr Milâd, Mebâdiü'l-Mâliyyeti'l-Âmme/en-Nefekâtü'l-Âmme, el-İrâdâtü'l-Âmme, el-Mizâniyyetü'l-Âmme (Kamu Maliyesi İlkeleri/Kamu Harcamaları, Kamu Gelirleri, Kamu Bütçesi), Mısır, 2004, s. 125-126.

dikkate alınmadan bir olay ya da belli bir ekonomik davranış sebebiyle vergi konulduğu ve toplandığı zaman bu durumda vergi dolaylı vergi olur. Bu ölçüt, hisse ve senet işlerinden gelen kârlara konulan vergilerden dolayı eleştirilmiştir zira bu verginin sahipleri doğrudan vergi idaresiyle bağlantılı değiller. İsim listelerine de dahil edilmemişlerdir. Buna rağmen kâr ve faiz şekillerinde olan gelirlere konulan menkul gelir vergisi doğrudan vergilerdendir. Bunun yanı sıra vergi alanında kanun koyucu, vergiyi ödemekle yükümlü olanların isimlerini keşfederek ya da başka bir yolla vergiyi toplama yolunu değiştirebilir. Bu da verginin niteliğini etkilemektedir. Dolayısıyla verginin şekliyle ilgili bir sebeple değil vergiyi toplama yolunun değiştirilmesiyle verginin niteliğini etkilemektedir⁷².

2. Ekonomik Ölçüt

Buna mükellefi belirleme de denilmektedir. Bundan maksat vergi yükünü yüklenen şahsı nihai bir şekilde belirlemektir. Yani vergiyi ödeyen kişi kimdir? Dolayısıyla mükellef vergiyi ödediği zaman ve vergi onda sabitlenirse vergi doğrudan olur. Mükellef vergiyi öder sonra onu üçüncü bir şahsa yüklerse vergi dolaylı olur. Nihayetinde bu üçüncü şahıs vergiyi yüklenmiş olur. Doğrudan verginin örneği ücret ve maaş vergileridir. Zira bu vergileri mükellef olan kişi yükleniyor. O başkasının yerine veremiyor. Dolaylı verginin örneği gümrük vergileridir. Zira ithalatçı ilk başta vergiyi ödemektedir. Daha sonra vergiyi ürün müşterisi ve tüketici olan üçüncü şahsa yüklemektedir. Deneyimin gelir vergilerinin doğrudan vergiler sayıldığını göstermesi esasına dayanılarak bu ölçüt eleştirilmiştir. Lakin çoğu durumda vergilerin yükünün başkasına yüklenmesi mümkündür. Kamu gücü bu tür vergi miktarlarını yükselttiği zaman vergi mükellefleri ürünlerinin fiyatlarını yükselterek bu yükü tüketicilere yüklemektedirler. Böylece bu vergi dolaylı vergi olmaktadır⁷³.

⁷² ALÎ Lütüfî- HÂRÛNÎ Muhammed es-Seyid, et-Tenmiyetü'l-İktisâdiyye ve'l-Mâliyyetü'l-Âmme (Ekonomik Gelişme ve Kamu Maliyesi), el-Visâm Yayınları, Kahire, 2012, s. 133.

⁷³ HARÂZÎ Muhammed Ali Avad, el-Münâza'âti'd-Darîbiyye ve Vesâilü'n-hâihâ (Vergi Uyuşmazlıkları ve Bunları Sona Erdirme Araçları), en-Nehdatü'l-Arabiyye Yayınevi, Kahire, 2012, s. 258.

3. Teknik Ölçüt

Vergiye tabi olan malın sabit ve istikrarlı olması ya da olmaması esasına dayanmaktadır. Vergi; herhangi bir mala sahip olmak ya da bir meslek yapmak gibi oransal sabitlik ve devamlığı olan bir mala konulduğu zaman doğrudan vergi olur. Vergi tüketim ve satış gibi özel olay ya da davranışlara ya da kesik ve geçici işlere konulursa dolaylı olur. Bu ölçüt açık olmasına rağmen eleştiriye maruz kalmıştır. Çünkü yeterli derecede sağlam değildir. Dolayısıyla ona itimat etmek mümkün değildir. Zira mirasa konulan vergi gibi bazı vergiler sınıflara ayrılmaktadır. Bu ölçüte göre miras vergisi doğrudan vergi sayılabilir. Çünkü doğrudan servet ve sermayeye konulan bir vergidir. Aynı ölçüte dayanarak miras vergisini dolaylı vergi sayabiliriz. Çünkü bu vergi mirasın öleden varislere geçmesi olayına konulan bir vergidir. Bu da geçici bir olaydır. Onun devam ve periyodik bir niteliği yoktur⁷⁴.

Görüldüğü gibi ölçütler çok olmasına rağmen hepsi eleştiriye maruz kalmaktadır. Vergi türünü belirlemek için bu ölçütlerin birine itimat etmek mümkün değildir. Bu ölçütlerin hepsinde titiz ve açık olma eksikliği vardır. Şüphesiz aynı vergi bir sefer doğrudan sayılmakta diğer sefer dolaylı sayılmaktadır. Bu da iki vergi türü arasında ayırım yapmayı zorlaştırmaktadır. Bu esasa binaen vergi uyumsuzluğunu doğrudan vergi uyumsuzluğu ve dolaylı vergi uyumsuzluğu kısımlarına ayırmak bizi aynı sorunla karşı karşıya bırakır. Özellikle idari hakim bu tür uyumsuzluklara baktığı zaman sorunla karşılaşır. Çünkü bu iki tür vergi arasında ayırım yapmak zordur. Özellikle mali kanun koyucu daha önce vergileri sınıflandırmamışsa ve onların niteliğini belirlememişse belli bir vergi türüyle ilgili uyumsuzluk olursa sorun meydana gelir⁷⁵.

B. Verginin Geçtiği Aşamalar Açısından Vergi Uyumsuzluğu

Vergiyi tarh işlemi temel aşamalardan geçmektedir. O aşamalar; vergi matrahını sınırlama ve belirleme aşaması, daha sonra vergi tarh aşaması daha sonra tebliğ etme aşaması, sonra inceleme aşaması ve en son vergiyi toplama aşamasıdır. Bu aşamalar sırayla olmaktadır.

⁷⁴ HARÂZÎ, s. 260.

⁷⁵ YUNUS, s. 102.

Birinci aşama vergi matrahını belirleme aşaması ya da vergiye tabi olan mali hesaplama ve değerini belirleme aşamasıdır.

İkinci aşama vergiyi belirleme aşamasıdır. Bu aşamaya verginin doğuş aşaması denilmektedir.

Üçüncü aşama ise tebliğ aşamasıdır. Öyle ki mükellefin ödeyeceği vergi miktarının ona ulaştırılması gerekir. Böylece bunu kabul etmediği takdirde itiraz eder.

Dördüncü aşama ise idarenin vergiyi tarh işleminin incelemesi aşamasıdır. Bu aşamada idare, verginin kanuna uygun olup olmadığı inceler. Hata varsa onu düzeltir. Yaptığı düzenlemeyi mükellefe bildirir. Vergiyi tarh işlemi mükellefin zimmetinde olan borcun alınmasıyla sona erer. Buna vergiyi toplama aşaması denilmektedir. Bu aşamada vergi meblağı mükellefin zimmetinden kamu bütçesine geçmektedir. Yani devlet vergi borcunu almaktadır⁷⁶.

Bu aşamaların her birinde meydana gelebilecek uyuşmazlıkları inceleriz. Türkiye’de ve ona komşu olan bazı Arap ülkelerinde vergi uyuşmazlığı işinde takip edilen işlemleri açıklarız.

1. Vergi Matrahını Belirleme Aşamasıyla İlgili Vergi Uyuşmazlığı

Bazı hukuk doktrini vergi uyuşmazlıklarının tanımında verginin belirlenmesinin doğruluğundaki uyuşmazlık ve diğer uyuşmazlıkları birbirinden ayırmaktadır. Zira bu doktrine göre vergiyi belirleme işleminden önceki uyuşmazlıkların vergi uyuşmazlığıyla hiçbir ilişkisi olmadığında vergi tarhının doğruluğundaki uyuşmazlık vergi uyuşmazlığı sayılmaktadır. Ancak bir kısım hukuk doktrini vergi uyuşmazlığı için farklı bir tanım yapmışlardır. Zira bu kısım vergi uyuşmazlığını şöyle tanımlamıştır: *“Vergi idaresinin vergi tarh işlemine ortak olan işlemlerden birini yapması sebebiyle ortaya çıkan uyuşmazlıktır. Ancak vergiyi belirlemek olan bir sonraki aşamaya ulaşmaya bir hazırlık olarak buna vergi matrahını belirleme de girmektedir”*⁷⁷. Burada görülen o ki birinci görüş; vergi

⁷⁶ ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 159.

⁷⁷ BEYÛMÎ, el-Münâza’âti’ d-Darîbiyye fî Rabtî ve Tahsîli’ d-Darâib (Vergilendirme ve Vergileri Toplamada Vergi Uyuşmazlıkları) s. 33.

matrahını belirleme işlemini ve bundan kaynaklanabilen uyuşmazlıkları tamamen ayırmaktadır. Dolayısıyla bu uyuşmazlık vergi uyuşmazlığı değildir. İkinci görüş ise vergi matrahını belirleme işlemini vergiyi belirleme işlemiyle sıkı bir şekilde bağlı hale getirmektedir. Bu görüş mutlak anlamda doğru değildir. Zira vergi matrahını belirleme işlemi vergiyi belirlemeden ayrıdır. Her bir işlemin kendisine ait vergi uyuşmazlığı vardır. Vergi matrahını belirleme uyuşmazlığını detaylı bir şekilde öğrenmek için vergi matrahını belirleme kavramını tanımlamamız gerekmektedir. Buna göre vergi matrahını belirleme: *“Tüm vergi türlerine tabi olan isimler, iş yerleri, faaliyet ve meslekleri belirlemektir. Bunlar bireyler, şirketler, kurumlar ya da dernekler olabilir”*⁷⁸. Bunu şöyle de tanımlamak mümkündür: *“Mükellefin kayıt ve belgelerini inceleme yoluyla vergi raporunun içeriğini inceleme işlemidir”*⁷⁹. Bu aşamadan kaynaklanabilen uyuşmazlık yönlerini belirlemek için kanun koyucunun vergi idaresine yüklediği yükümlülükleri belirlemek gerekir. Vergi idaresi bu yükümlülükler aykırı davrandığı zaman iş sahibinin bu yasaların uygulanmasında vergi idaresiyle tartışma hakkı doğar. Şimdi karşılaştırmalı vergi yasalarında bu uyuşmazlıkları incelemeye çalışalım.

a. Olumsuzluk Kararıyla İlgili Uyuşmazlık

Olumsuz idari karar, vergi güçlerinin tüzük ve yönetmeliklere göre alması gereken belli bir kararı almamasıdır. Bundan dolayı olumsuz idari kararda idare tarafının karar vermekten imtina etmesi şart değildir. İdarenin, kanun koyucunun kendisi için zorunlu kıldığı maddi bir işi yapmaktan imtina etmesi de olumsuz idari karardır. Bu imtina etmenin, olumsuz idari bir karar ya da hukuki bir etkiyi oluşturması gerekmektedir⁸⁰.

İptal davasındaki husumet aynı bir husumettir. Bunun dayanağı olumlu ya da olumsuz idari bir kararın tartışma konusu olmasıdır. Bu tartışma, idare tarafının, kanunun ona zorunlu kıldığı belli bir kararı almayı reddetmesinde ortaya

⁷⁸ MU'ÂTÎ MÜVÂFÎ Cemal Muhammed, el-Münâza'âtü'd-Darîbiyye (Vergi Uyuşmazlıkları), Dârü'l-Vefâ Basım ve Dağıtım, İskenderiye, 2014, s. 415.

⁷⁹ MAHÂMÎD Muvaffak Semûr Ali, et-Tabîatü'l-Kânûniyye li-KarârâtiTakdîriDarîbeti'd-Dahli DirâseMukârane (Gelir Vergisini Değerlendirme Kararlarının Yasal Niteliği Karşılaştırmalı Bir Araştırma), es-Sekâfe Yayın Dağıtım, Amman, 2001, s. 50.

⁸⁰ MU'ÂTÎ, s. 415.

çıkmaktadır. Bundan dolayı olumsuz kararın gerçekleşmesi bu yükümlülüğün varlığına bağlıdır. Bu yükümlülük yoksa buna bağlı olarak itiraz edilebilen olumsuz karar da bulunmaz. Böylece iptal davası da kabul edilmez. Çünkü ortalıkta idari karar yoktur.

İdareye yüklenen ve uyuşmazlık konusu olabilen yükümlülükler şunlardır:

aa. Vergi Dosyası Açma ve Mükellefe Vergi Kartını Teslim Etme Yükümlülüğü

Vergi yasaları; vergi idaresine, mükellefin kendisi ya da başka biri vasıtasıyla vergi dosyasından haberdar olur olmaz mükellef için vergi dosyası açmasını zorunlu kılmışlar. Vergi dosyası açma ve vergi kartını teslim etmenin tüm şartları bulunduğu zaman idare mükellefe dosya açmaz ve kartı vermezse bu olumsuz bir karar olur. Bu durumda mükellefin yetkili mahkemeler önünde buna itiraz etme hakkı doğar. İtiraz eden kişi her zaman itiraz edebilir. Çünkü idarenin bundan imtina etmesi yenilenen bir davranıştır. Her gün vergi dosyası açmaktan imtina etmektedir⁸¹.

bb. Vergi Kartının Kanun Metniyle Belirlenen Verileri İçermesi Yükümlülüğü

Vergi dosyası açmak için yasal olarak belirlenen şartlar bulunduğu zaman vergi idaresinin hemen vergi dosyası açması ve vergi kartını teslim etmesi gerekir. Vergi idaresi, kanunun belirlediği zorunlu verileri mükellef için vergi kartı içinde kaydetmezse burada mükellef idarenin olumsuz kararına itiraz edebilir. Örneğin Mısır'da bazen vergi idaresi herhangi bir faaliyetin ismiyle yetinerek onun markasını kaydetmeyi ihmal etmektedir. Genelde Mısır'da mükellef yaptığı faaliyetin markasıyla iş yapmaktadır. Özellikle de hükümetle iş yaptığı zaman hükümet vergi kartında geçenlere bağlı kalmaktadır. Bu da mükellefe zarar verebilir⁸².

⁸¹ MU'ÂTÎ, s. 416.

⁸² AVÂDA Hüseyin-KATÎŞ Abdürraûf, el-Mâliyyetü'l-Âmme el-Müvâzeneve'd-Darâibe'r-Rüsûm- DiraseMukârane, (Kamu Maliye Bütçesi, Vergiler ve Harçlar-Karşılaştırmalı Bir Araştırma), 1. Baskı, el-Halûd Gazete, Basım, Yayın ve Dağıtım, Beyrut, 1995, s. 166.

cc. Vergi İdaresinin, Mükellefin Kendi Vergi Konumunun Belirlenmesi Talebine Cevap Verme Yükümlülüğü

Kanun koyucu mükellefin işi bırakma, başkasına devretme ve ülkeyi terk etmesine kadar olan vergi konumunun belirlenmesi talebine cevap vermeyi vergi idaresine zorunlu kılmıştır. Bu da Mısır'da çıkan 2005 tarihli 91 sayılı Kanun'un 81. maddesinde şöyle belirtilmiştir: *“Mükellef; faaliyeti yapmayı bırakmak, iş yerini başkasına devretmek ya da ülkeyi tümüyle terk etmek istediğinde kurumdan işi bırakma, iş yerini başkasına devretme ya da ülkeyi terk edinceye kadarki vergi konumunu belirlemesini talep edebilir. Kanuna göre sunması gereken raporları sunması şarttır. Bu kanunun yürütme yönetmeliğinin belirlediği harcı ödemesi gerekir. O harç 20 cüneyhi⁸³ geçmez. Vergi idaresinin dilekçenin teslim tarihinden itibaren 90 gün içinde mükellefe cevap vermesi gerekmektedir”* ancak bu kanun; vergi idaresi, belirlenen sürede dilekçeye cevap vermediğinde ona verilecek cezayı belirlememiştir. Dolayısıyla kanun koyucu idarenin bu aykırı davranışı için yasal bir ceza belirlemediği sürece idarenin mükellefe haksızlık yapması düşünülebilir. Yalnız yukarıda kanunun belirlediği gibi mükellefin, idarenin onun dilekçesine cevap vermeme yönündeki olumsuz kararına itiraz etme hakkı devam etmektedir⁸⁴.

b. Olumlu Kararla İlgili Uyuşmazlık

İdare olumlu bir davranışta bulunduğu zaman bu uyuşmazlıklar ortaya çıkar. Olumlu davranış, idarenin kanuna aykırı olan apaçık idari bir karar vermesi ya da maddi bir iş yapmasıdır. Olumlu ya da apaçık idari karar; idarenin bir şeyi verme, bir şeyi engelleme ya da vatandaşların dilekçelerine cevap verme veya onları reddetmeyle ilgili verdiği karardır⁸⁵. Bu karar bir yükümlülüğü yerine getirmekten imtina etme değildir. Lakin kanuna aykırı bir davranıştır. Bu davranış idari bir karar ya da maddi bir iştir. Bu uyuşmazlıkları üç durumla sınırlamak mümkündür.

⁸³ Cüneyhi (Pound) Mısır'da bir kağıt paradır, <https://www.xe.com/ar/currency/egp-egyptian-pound>

⁸⁴ MU'ÂTÎ, s. 423.

⁸⁵ EBÛ ZEYD Mustafa, Kadâü'l-İlgâ (İptal Hükümü), 1. Baskı, 2008, s. 50.

aa. Vergi İdaresinin İş Sahibi İçin Vergi Dosyası Açması

Bu durum mükellefin talebi olmadan vergi idaresinin vergi dosyası açmasıyla gerçekleşmektedir. Bu da idarenin, mükellefin faaliyetini araştırmasına binaen olmaktadır. İdare kendiliğinden ya da ona gelen bir şikayet üzerine bunu yapabilir. Zira vergi dosyası açmak, sadece mükellefin haber vererek bunu vergi idaresinden talep etmesiyle sınırlı değildir. Lakin kanun koyucu, vergi idaresine güçler ve ayrıcalıklar vermiştir. Bunlar da vergiye tabi olan sermayedarları belirlemedeki işini yerine getirmesini sağlamaktadır. Mükellef talepte bulunamasa dahi idare dosyayı açar. Bu 2005 tarihli 91 sayılı Mısır Vergi Kanunu'nun 97, 98, 99 ve 100. maddelerinde geçmektedir. Bu durumda mükellefin, idarenin vergi dosyası açma davranışına itiraz etme hakkı bulunmaktadır. Mükellef; vergi dosyası incelenmeden ve ona vergi örneği bildirilmeden önce bu iş ve bu iş sonucu ortaya çıkan etkilerin özellikle vergi vermesi gereken biri olarak sayılmasının iptalini talep edebilir. Bu iş bazen uzamaktadır. Vergi dosyasını araştırma işlemi beklenmeden vergi idaresinin kararının iptal edilmesi bazen mükellefin yararına olmaktadır. Zira kanun kararlaştırılan itiraz kurallarına göre mükellefe değerlendirmenin doğruluğuna itiraz etme hakkı vermiştir. Mükellefin iradesi dışında raporu sunmaya engel olan dış sebepler ya da mücbir sebepten dolayı raporu sunmaya imkan bulamadığını ispat etme hakkı vardır. Mükellefin vergi idaresinin değerlendirmesinden haberi olduğu tarihten itibaren ve yasal olarak kararlaştırılan süreye göre vergi idaresinin değerlendirmesine itiraz etme hakkı doğmaktadır⁸⁶.

bb. Vergi İdaresinin Vergi Kaydını Yanlış Tutması

Vergi kartına⁸⁷ mükellefin bilgilerinin kaydedilmesi-ki kanun koyucu bunu idareye zorunlu kılmaktadır- olumsuz bir işse mükellefin ona itiraz etme hakkı doğmaktadır. İdare kanun koyucunun zorunlu kıldığı bilgileri yanlış kaydederse bu mükellefe zarar verir. Bununla ilgili yaygın durum vergi idaresinin faaliyeti yapma tarihini gerçeğe aykırı bir şekilde kaydetmesi, mükellefin sunduğu belgelere aykırı bir şekilde hukuki oluşumu belirlemesi ya da idarenin vergi kartındaki vergi muafiyet

⁸⁶ NÂŞİD Sûzî Adlî, Esâsiyâtü'l-Mâliyyeti'l-Âmme (Kamu Maliyesi Esasları), el-Câmi'iyye Yayınları, İskenderiye, 2017, s. 168-169.

⁸⁷ Mükellef Vergi Bilgilerini İhtiva Eden Kart.

yıllarını kanunda belirtilen yıllardan daha az olarak belirlemesidir. Dolayısıyla yanlış kaydetme mükellef için zararlı etkiler ortaya çıkarır. Bu da mükellefe vergi idaresinin yaptığı yanlış kayda itiraz etme hakkını vermektedir. Mükellef bunun iptalini ve düzeltilmesini talep edebilir⁸⁸.

cc. Vergi İdaresinin Mükellefe Birden Fazla Vergi Kartı Çıkarması

Bazen mükellef birden fazla ticari ya da mesleki faaliyet yürütmektedir. Burada vergi idaresinin mükellefin ana faaliyetinin merkezini belirlemesi gerekir. Vergi kartını bu merkeze göre çıkarır. Ancak bazı durumlarda vergi idaresi bir mükellef için birden fazla vergi kartı çıkarmaktadır. Bunu da onun faaliyetleri çok olduğu zaman yapmaktadır. Bu faaliyetler bir ya da birden fazla coğrafi bölgede olabilir. Kanun koyucu 2005 tarihli 91 sayılı Mısır Vergi Kanunu'nun 69. maddesine göre vergi idaresinin sermayedara sadece bir vergi kartı vermesini zorunlu kılmıştır. Bu madde; faaliyetin ana merkezinin bulunduğu yerdeki idareyi, vergi kartını çıkarmakla yetkili kılarak birden fazla ticari faaliyetin sorununu çözmüştür. Mükellefin faaliyetinin tabi olduğu her müdürlük vergi kartını çıkarırsa mükellefin birden fazla kart yerine sadece bir kartı çıkarmayı talep etme hakkı vardır. Çünkü mükellef vergi kartların çok olmasından zarar görmektedir. Dolayısıyla vergi hesaplaması birden fazla olur. İdare birden fazla kart çıkarırsa mükellef idari yargı önünde onun kararına itiraz etme hakkına sahip olur.

2. Vergiyi Belirleme Uyuşmazlığı

Uyuşmazlıkların bu türünü öğrenmek için ilk önce vergi tarh kararını tanımlamamız gerekmektedir. Zira vergi tarh kararını şöyle tanımlamak mümkündür: *“O, mükellefin vergi idaresine ödemesi gereken vergi meblağını ya da miktarını belirlemektir. Yani onun ödemesi gereken borcun belirlenmesidir”*⁸⁹. Bu, vergiyi oluşturan olay ya da vergi yükümlülüğünün yasal esasından emin olmayı gerektirmektedir. Bu yasal temelini tanımlı şöyledir: *“Vergiyi meydana getiren olay olup onun gerçekleşmesiyle verginin yasal niteliği, başka bir ifadeyle vergi yükümlülüğünün yasallığı ya da doğruluğu gerçekleşmektedir. Vergiyi meydana*

⁸⁸ MU'ÂTÎ, s. 417

⁸⁹ YUNUS, s. 169.

getiren olay idarenin mükellefin zimmetindeki alacağıın gerçekleşmesi için bulunması gereken şarttır”⁹⁰.Daha sonra kanunun mükellefe verdiği muafiyetler düşürülür. Sonra vergiye tabi olan net meblağ belirlenip kanunun belirlediği vergi miktarına tabi kılınır. Bu vergi miktarı vergi mükellefinin sorumluluk miktarıyla belirlenir. O zaman vergiyi almak mümkün olur. Vergiyi belirleme kararının verilmesiyle vergi borcu meydana gelmez. Çünkü bu borç bundan önce satış, satın alma ya da kararın gerçekleşmesi gibi vergiyi oluşturan olayın bulunmasıyla meydana gelmiştir. Vergiyi belirleme kararı vergi miktarını belirlemekle sınırlıdır. Bundan dolayı mükellef vergiyi belirleme kararını kabul etmediği zaman ona itiraz edebilmesi için bu kararın ona bildirilmesi gerekir⁹¹bu esasa binaen vergi matrahındaki vergi uyumsuzluğu aslında vergi matrahı, onu hesaplanması ya da vergi kanunun kararlaştırdığı hak ve ayrıcalıklardan yararlanma işiyle ilgili olmaktadır⁹². Zira vergi belirleme aşaması verginin teknik sisteminde önemli bir aşamadır vergiyi mükelleften alıp devlet bütçesine tarhi bu aşamaya dayanmaktadır. Vergi matrahı düzgün ve iyi bir şekilde belirlenirse vergi kaçırılmayacağı için bu vergilerden elde edilen gelir de büyük olur.

Vergi matrahını belirleme meselesiyle ilgili vergi mükellefi ve vergi idaresi arasında çok sayıda sorun ortaya çıkarmaktadır. Çoğu zaman mükellef vergiyi tarhının bir esası olarak ele alınan vergi matrahının değerini kabul etmemektedir. Başka bir açıdan mükellef bazen kendi vergi konumu hakkında yanlış bilgiler vermektedir. Vergi denetimi vergi idaresinin elinde olduğu sürece mükellefin tabi olduğu denetim çerçevesinde yapılan incelemeye göre bu idare, matrahı yeniden değerlendirir. Burada mükellef ile vergi idaresi arasında vergi uyumsuzluğu sorunu ortaya çıkmaktadır. Vergi matrahıyla ilgili vergi uyumsuzluğunu şöyle tanımlamak mümkündür: “Mükellef tarafından ödenmesi gereken verginin miktarını hesaplamının bir esası olan vergi matrahının miktarıyla ilgili mükellef ile vergi idaresi arasında meydana gelen uyumsuzluklardır”⁹³zira gerçek ve tüzel kişi olan

⁹⁰ BEYÛMÎ, el-Münâza’âtü’ d-Darîbiyye(Vergi Uyuşmazlıları) s. 85.

⁹¹ UVAYDA Ahmed Sâbit, HucciyetüRabti’ d-Darîbe" Vergiyi Belirleme Gerekçesi", Devlet Konseyi Dergisi, yıl: 8, 9 ve 10. 1960, s. 39.

⁹² YAHYA, s. 61.

⁹³ KÂŞÎ , s. 72.

mükellefe konulan vergi adil olabilir. Bu, mükellef veya vergi idaresinden birini haksızlığa uğratmış da olabilir. Bundan dolayı vergi kanunlarının çoğunun mükellefe vergi idaresiyle tartışmaya izin verdiğini görmekteyiz. Bu uyumsuzluk o kanunlarda belirtilen işlemlere göre idari ya da adli olabilir. İtiraz değerlendirilen vergi meblağına yapılmamaktadır. Bilakis vergi miktarını belirlemede dayanılan idari kararlara yapılmaktadır. Bu itiraz vergi kanunlarının mükellef için sağladığı temel haklardan sayılmaktadır. Zira modern toplumların genel hak ve özgürlüklere verdikleri önemin artmasıyla mükelleflerin haklarını ortaya çıkarma konusu büyük bir önem kazandı. Vergi idaresi mükellefler için özgürlük, güven ve huzuru sağlamaktadır. Ayrıca konulan verginin haksızlık yapılmadan ve mükelleflerin ödeme gücü göz önünde bulundurularak konulduğu hususunda kuvvetli bir his uyandırmaktadır⁹⁴.

Vergiye tarh aşamasında meydana gelen uyumsuzluk, vergi tarhi işlemi yasallık ilkesine tabi olan idari bir karar olması hasebiyle bu konuda olmaktadır. Bu aşamada meydana gelen uyumsuzluk vergiye tabi olup olmama ilkesine ilişkin de olabilir. İtiraz komisyonlarında vergiyi belirleme işlemlerinin geçersizliğine itiraz edilmemesi; geçersiz olan vergiyi belirleme işlemlerine, karara bağlanmış emir gücü vermektedir. Yani onu itiraz edilmez bir karar kılmaktadır. Karara bağlanmış emrin gücü, kamu düzeni gerekçelerinden daha üstün olduğu için mahkemelerin vergiyi belirleme işlemleri hakkında karar vermesi yasaktır⁹⁵. Böylece biz bu konuyu aşağıdaki iki başlıkta tartışacağız.

a. Vergi Tarh İşleminin İdari Bir İşlem Olması Hasebiyle Meydana Gelen Uyumsuzluk

Aslında idari işlemlerini düzgün ve yasal bir şekilde çıkması gerekir. Ancak basit bir delil bunun aksini ispat edebilir. Zira yarar sahibinin, idari karara itiraz etmede idari kararın yasaya aykırı olduğuna dair bir delil getirme imkanı vardır. İdari kararın unsurları; yetki, şekil, sebep, konu ve amaçtır. İdari işlemi kusurlu yapan kanunsuzluk sorunu şudur:

⁹⁴ FERHÛD Muhammed Sa'îd, el-Adâletü'd-DarîbiyyeKânûnen (Yasal Olarak Vergi Adaleti), Kuveyt Hukuk Dergisi, Kuveyt Üniversitesi, Bilimsel Yayın Kurulu, S. 2, 2000.

⁹⁵ SEKÎKER Muhammed Ali, el-Mevsû'atü's-Şâmilefi'd-Darâibala'd-Dahl (Gelir Vergisi Kapsamlı Ansiklopedisi), 10. Baskı, Kahire, 2015, s. 706.

- aa. Kararı veren birimle ilgili kanunsuzluk (Yetkinin olmaması),
- bb. Şekil ve işlemlerle ilgili kanunsuzluk (Şekil kusuru),
- cc. Karar sebepleriyle ilgili kanunsuzluk,
- dd. Karar konusuyla ilgili kanunsuzluk (Kanuna aykırı olma kusuru),
- ee. Amaçla ilgili kanunsuzluk (Yetkiden sapma kusuru)⁹⁶.

Karar, kendisi için gerekli olan yasal şartlar, yani onun unsurlarından biri bulunmadığı zaman bu, yargı önünde onun iptalini talep etmek için yeterli bir sebep sayılmaktadır. 1972 tarihli 47 sayılı Mısır Devlet Konseyi Kanunu şunu ifade etmiştir: “*Nihai olan idari kararı iptal etme talebinde bulunmak için itiraz kaynağının şunlar olması gerekir: Yetkisizlik, şekil kusuru, kanunlar ya da yönetmelikler ve yönergelere aykırılık, onların yanlış uygulanması ya da yetkinin kötüye kullanılması*”. Mısır hukuk doktrininin bir kısmı bu metnin iptal gerekçelerini şöyle belirlediğini savunmuştur:

- Yetki kusuru,
- Şekil kusuru,
- Kanuna aykırılık,
- Yetkiyi kötüye kullanmak.

1979 tarihli 65 sayılı Devlet Danışma Konseyi Kanunu, 7/2/H maddesine göre özel şekilde itiraz sebepleri şunlardır:

“a- Emir ya da kararın kanun, tüzük ya da yönergelere aykırı olması,

b- Emir ya da kararın yetki kurallarına aykırı olması ya da kusurlu bir şekilde çıkması,

c- Kararın; kanunlar, tüzükler, yönergeler ya da onların yorumunun tatbik edilmesinde bir hata içermesi veya yetkinin kötüye kullanılması.”

Kanun koyucusu 2005 Irak Anayasa’sının 100. maddesinde şunu ifade etmiştir: “*Yasalarda bir işe veya idari karara itiraz etme imkanını ortadan kaldıran hükme yer verilemez*”.

⁹⁶ ARMAĞAN, s. 162.

Bundan maksat idari yargı yetkisinde olan tüm istisnaların iptal edilmesidir. Bu istisnalar Devlet Danışma Konseyi Kanunu ya da Irak yasalarında olabilir. Bu istisnalar itirazın çerçevesini son sınıra kadar sınırlamışlardı. Öyle ki itirazın yasak olması asıl olmuştu. Bu madde gereği idari kararı veren birim ne olursa olsun ve kararı veren kaynağın devlet içindeki derecesi ne olursa olsun idari karara itiraz serbest ve mümkün olan bir durum haline geldi. Öte bir yanda Türk Anayasasının 125 maddesinde “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*”⁹⁷.

Türk Vergi Usul Kanunu, 108. maddenin 1 ve 2. fıkralarında vergiyi tarh işlemi belirtilen biçimsel işlemlerin esas alınması gerektiğini ifade etmiştir⁹⁸.

Bu anlatılanlara göre vergiyi tarh işlemi, kamu gücü tarafından verilen idari bir karar olması hasebiyle uyumsuzluğa konu yapılma sebeplerini aşağıda incelemeye çalışacağız.

aa. Yetki Kusuru

Yeni hukuk devletlerinin anayasaları ve yasaları devlet içindeki güç ve yetkileri düzenlemişlerdir. Onları kullanma hakkını çeşitli kurumlara vermişlerdir. Bu güç ve yetkiler kanun ve tüzükler gereği kurumlar içinde birtakım memurlara bölüştürülmektedir. O memurlar kurum için kararları alan ve onları üretenleri bilmektedirler. Memurlar çalıştıkları resmi kurumun iradesini temsil etmekle yetkilidirler. Onlardan başka kimse bu iradeyi temsil etmekle yetkili değildir. Devletin gücü, idari yetkilinin yaptığı kamu görevi için kararlaştırılan yetkilere bölüştürülmektedir. Öyle ki her bir memur için konu, zaman ve mekan açısından kendi yetkilerinin sınırları içinde karar verme yetkisi bulunmaktadır. Böylece idari karardaki yetki; genel bir idari kişi adına belli bir yasal etki oluşturmak için idari sistem içindeki birey, üye ya da kurumun yasal yetkisidir. Yetki unsuru idari karar unsularının en önemlisidir. Bu unsura riayet edilmemesi sonucu karar geçersiz olur. Dolayısıyla iptal olur. Yani idari kararın idari bir yetkili tarafından çıkarılması gerekir. O yetkilinin, devlet ya da herhangi bir diğer idari kişinin iradesini temsil etme yetkisi olması gerekir. İdari yetkilinin atamasıyla ilgili bir yasal dayanak

⁹⁷ 1982 yılı Türk Anayasa, md,125.

⁹⁸ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s. 90.

olmadığı sürece onun yasal varlığı söz konusu olmaz. İdari yetkili birey olduğu zaman bu dayanak idari bir karar ya da idari bir sözleşme olur. İdari yetkili bir kurum, komisyon ya da kurul ise bu dayanak onun oluşturulmasıyla ilgili verilen karar olur. Bu yasal dayanak olmadığı zaman gerçek (tüzel olmayan) kişinin devlet iradesini temsil etmesi mümkün değildir. Yasal dayanak olmadığı halde bu yetkili devletin iradesini temsil ederse devletin yetkisini gasp etmiş sayılır. Dolayısıyla yasal açıdan bu yetkilinin kararlarının hiçbir etkisi olmaz ya da yok hükmünde olur⁹⁹.

İdare yetkilisine belli bir işin verilmesi verilen işte onun yeterliliğini artırır ve idare içinde onun sorumluluğunu belirler. Aynı şekilde vatandaşların bu işte ona yönelmelerine yardımcı olur. Kendisine belli bir iş verilen idare adamı; tüm güçlerin azınlığın elinde toplanmasından meydana gelen haksızlıktan vatandaşları korur¹⁰⁰. Yetki düşüncesini aşağıda gelen unsurlarla belirlemek mümkündür:

aaa. Yetkiyi Belirlemede Kişi Unsuru

Kural, yetkinin kanuna göre belirlenmesidir. İdari kararı çıkarmakla yetkili olan idari üyenin çizilen yetki sınırına bağlı kalması gerekir. Genelde kanun yetkiyi kullanmaya sahip olan idari yetkiliyi açık bir şekilde belirlemektedir. Lakin bazen bazı yetkileri belli bir idareye vermektedir. Bu idarenin temsilcisi ya da müdürü kendi yetkileri dahilinde olanı çıkarmakla yetkili olur¹⁰¹. Buna binaen vergiyi tarhi ve onun matrahını belirlemekle yetkili olan memur dışında hiç kimse bu işi yapamaz. Çünkü bu, ileride yetki kusuru sebebiyle mükellef tarafından itiraza konu olur¹⁰².

bbb. Yetkiyi Belirlemede Zaman Unsuru

İlkesel olarak idari gücün sadece kendi işini yerine getirdiği sürede karar alması mümkündür. Örneğin vaktinden önce karar almak, geçmişe dönük etkiye sahip kararlar almak ya da görev süresi sona erdikten sonra bir karar almak yasaktır.

⁹⁹ ARMAĞAN,163

¹⁰⁰ BÛCUM'A Rıdvan, el-Muktedâ fi'l-Kânûni'l-İdârî el-Mağribî (Mağrib İdari Kanunda Gereklilik), 1. Baskı, en-Necâh ed-Dârü'l-Beydâ Basımevi, 1999, s. 182.

¹⁰¹ HİLMÎ Muhammed, MûcezüMebâdü'l-Kânûni'l-İdârî (İdari Kanun İlkeleri), 1. Bası, el-Fikrû'l-Arabî, 1978, s. 125.

¹⁰² TAMMÂVÎ Süleyman Muhammed, en-Nazariyyetü'l-Âmme li'l-Karârâtü'l-İdâriyye (İdari Kararların Genel Teorisi), Karşılaştırmalı Bir Araştırma, 3. Baskı, el-Fıkıh Yayınevi, Kahire, Mısır, 1966, s. 45.

Örneğin kanunun belirlediği yasal süreden önce mükellefe vergi konulursa bu durum kararı kusurlu hale getirmekte ve onu uyuşmazlık konusu yapmaktadır. Hakkında yükümlü olduğu işi bırakmayla ilgili karar çıkan memurun vergi tarh kararını çıkarması da buna bir örnektir¹⁰³.

ccc. Yetkiyi Belirlemede Mekan Unsuru

Bu yetkinin anlamı son derece açıktır. Çünkü idari güçler kendi yetkilerini belli bir bölgesel çerçevede yapmaktadırlar. Aynı şekilde resmi güçler ulusal alanda yetkiye sahiptirler. Öte yandan işçiler ve dış kurum müdürlerinin belli bir dairede yetkilerini kullandıklarını görmekteyiz. İdari güç kanunen belirlenen bölgenin dışına çıkarsa verdiği kararlar geçersiz olur. Vergi devletin kendi bölgesi üzerindeki egemenlik işlerinden sayılmaktadır. Kalınan yer ise vergiyi tarh işleminin dayandığı ölçütlerdendir. Böylece o yerin vergi uyuşmazlığına konu olması mümkündür¹⁰⁴.

bb. Şekil Kusuru

İdari karar, belli bir yasal etkiyi ortaya çıkarmak amacıyla idarenin bağlayıcı iradesini ifade etmektedir¹⁰⁵. Bundan dolayı kanunun gerektirdiği şekilde olması gerekir. İdari kararın şekilleri yasa ve tüzük metinleriyle belirlenmektedir. Yargı kanunun genel ilkelerine bağlı kalarak o şekilleri belirlemektedir. Yerel grupların meclislerinin durdurulması ya da feshedilmesi veya karar alınmadan önce belli bir kurula danışılması ya da vergi tarh kararları gibi bazı kararları gerekçelendirme zorunluluğunda olduğu gibi kanunun bazı karar türlerinin belli bir şekilde çıkmasını zorunlu kıldığı durumlar dışında idare kendi kararlarının şeklini belirlemede takdir yetkisine sahiptir. Bu kararlar yazılı ve sözlü olur. Vergiyi tarh kararına göre de durum böyledir. Zira vergi kanunlarının çoğu vergi tarh kararının çıkması için belli bir şekil belirlemiştir. Yetkili olan memurun bu şekle uyması gerekmektedir. Buna aykırı davrandığı zaman bu karar, uyuşmazlık konusu olur.

¹⁰³ BÛCUM'A, s. 124.

¹⁰⁴ TAMMÂVÎ, s. 47.

¹⁰⁵ EBÛ İMRAN Âdil, Dürûsün fi'l-Münâza'âti'd-Darîbiyye el-İdâriyye-DirâseTahlîliyyeNakdiyye (İdari Vergi Uyuşmazlıkları Dersleri-Analitik ve Eleştirel Bir Araştırma), el-Hüdâ Basım ve Dağıtım, Cezayir, 2012, s. 125.

cc. Sebep Kusuru

Süleyman Muhammed et-Tammâvî sebebi şöyle tanımlamaktadır: “*İdare adamından uzak ve onun iradesinden bağımsız olan yasal ya da yasal olmayan bir durumdur. Bu durum, müdahale edebilme ya da herhangi bir kararı alabilme düşüncesini ona vermektedir*”¹⁰⁶. Sebebin tüm idari işlere şart koşulması mantıksal bir kuraldır. Sebep idare üzerinde önemli bir sınırlamadır. Bireyleri idarenin zulmünden korumak için önemli bir güvencedir. İdare yasal ya da maddi bir sebep üzerine kurulmayan idari bir kararı çıkardığı zaman onun kanunu olaylara uygulamadaki bu davranışı sebep kusurundan dolayı yanlış olur. Bu ise yasal olmayan bir iştir. İptal davası açarak ona itiraz edilebilir. Zira vergiyi tarh işlemi önemli bir anayasal ilkeye dayanmaktadır. Anayasaların çoğu o ilkeyi belirlemişlerdir. O da verginin yasallığı ilkesidir. Yani verginin konulması ya da onun bağışlanması sadece kanunla olur. Bu kanun bulunmazsa bu vergiyi tarh kararı geçersiz ve uyuşmazlığa konu olur.

dd. Konu Kusuru

İdari kararın konusu, hemen ve doğrudan karar sonucunda ortaya çıkan yasal etkidir. Bu da yasal statüde değişiklik yaparak olmaktadır. Bu değişiklik; üretme, değiştirme ya da iptal ile olabilir¹⁰⁷. Kararın konusu onun özüdür. Hatta konunun sağlam ve yasal bir şekilde varlık sahasına çıkması için diğer esaslar yardımcı esaslar sayılmaktadır. Karar konusunun belli olması şarttır. Yani onu belirlemek için gerekli olan tüm unsurları içerdiği sürece bu, belirtilmeye elverişli olur. Aynı şekilde konunun mümkün olabilmesi şarttır. Zira konuyu gerçekleştirmenin idarenin gücü dahilinde olması gerekir. Ayrıca idari kararın yasal etkisinin serbest ve yasal olması da şarttır. Öyle ki dereceleri farklı olan kuralların kanuna göre üstünlük derecelerine saygı gösterilmesi gerekir. Bu kurallar gözetilmeden çıkan idari karar, geçersiz sayılır. Yani konunun şartı yerine gelmemiş olur¹⁰⁸.

¹⁰⁶ TAMMÂVÎ, s. 49.

¹⁰⁷ HAMÂDE Muhammed Envâr, el-Karârâtü'l-İdâriyye ve Rekâbetü'l-Kadâ' (İdari Kararlar ve Yargı Denetimi), el-Fikrû'l-Câmi'î, el-İskenderiye, 2003, s. 62.

¹⁰⁸ ARMAĞAN, s.164.

ee. Amaç Kusuru

Amaçtan maksat, idari kararın gerçekleştirmeyi amaçladığı hedeftir. Bu amaç da kamu yararıdır. Örneğin kamu kurumlarını idare eden güçlerin aldığı idari kararların amacı; kamu yararını gerçekleştirmek için ihtiyaçları karşılamak ve hizmetleri sunmaktır. Bu güçler özel ve kişisel bir yararı gerçekleştirdikleri zaman onların bu işi, idari yargı önünde iptal edilmeye elverişli olan maddi bir ihlal sayılır¹⁰⁹.

b. Vergiye Tabi Olup Olmama İlkesinde Uyuşmazlık

Vergi tarh kararı, yasallık ilkesine tabi olan idari bir karar olması hasebiyle onun uyuşmazlık konusu olduğu durumları inceledikten sonra şimdi vergi matrahı ya da vergi mükellefinin vergiyi tarh kararına tabi olup olmaması açısından uyuşmazlığa konu olduğu durumları araştırırız.

aa. Bazı Kişilerin Vergiyi Tarh Kararına Tabi Olmamasında Uyuşmazlık

Uluslararası ilişkiler sınırlı olduğu zaman vergiyi tarh kararına tabi olan kişileri belirlemek çok da önemli değildi. Ancak günümüzde bu ilişkilerin genişlemesi, çok sayıda ekonomik ve yasal sorunları-ki bunların başında ikili vergi durumu gelmektedir bir taraf etmek için vergi mükellefinin belirlenmesini son derece önemli hale getirdi. Vergi kanunun kişilere uygulanması ilkesi iki kısma ayrılmaktadır. Onlar da siyasal bağlılık ilkesi ve ekonomik bağlılık ilkesidir. Bu ilkelere göre vergi uyuşmazlığının ortaya çıkma şeklini öğrenebilmek içinde bu ilkeleri yakından bilmemiz gerekmektedir¹¹⁰.

aaa. Siyasal Bağlılık İlkesine Göre Kişilere Vergi Tarh Kararı

Bu ilkeye göre vergi uyruktan yararlanma esasına dayanılarak konulmaktadır. Yani vergiye tabi olan kişiler, kaldıkları yere bakılmadan vergiyi koyan devletin uyruğunu taşıyanlardır. Zira devletin kendi halkı üzerindeki egemenlik ilkesini uygulamasının bir gereği olarak bu ilke, bir ülkenin vatandaşları arasında vergi işlemlerinde eşitliği gerektirmektedir. Bir kişi herhangi bir ülkede ikamet ederse ve o

¹⁰⁹ HAMÂDE, s. 63.

¹¹⁰ EL-ALÎ A, s. 181.

ülkenin uyuşunu taşımazsa ve ekonomik işler yaparsa bu ilkeye göre ona vergi konulamaz. Şayet ona vergi konulursa bu durum vergi uyuşmazlığına konu olur¹¹¹.

bbb. Ekonomik Bağlılığa Göre Kişilere Vergi Tarh Kararı

Vergi memleket ve malın bulunduğu yer esası ya da her iki esasa göre göre konulmaktadır. Mükellef herhangi bir ülkede ikamet ediyor ve oranın vatandaşıysa onun uyuşuna bakılmadan ona vergi konulur. Dolayısıyla mükellef uyuşunu taşıdığı asıl ülkesinde ikamet etmezse ona vergi konulmaz. Devletler mükellefi vergiyi tarh kararına tabi kılmak için bu ölçütleri esas almada farklı davranmışlardır. Her biri benimsediği ideolojisine göre davranmıştır¹¹².

bb. Bazı Malların Vergiyi Tarh Kararına Tabi Olmamasıyla İlgili Uyuşmazlık

Aslında tüm malların vergiye tabi olması gerekir. Ancak vergi kanun koyucusu bazı istisnalar getirmiştir. Bazı gelir kaynaklarını; sosyal, ekonomik ve siyasal sebeplerden dolayı vergiye tabi kılmaktan muaf tutmuştur. Şimdi bunları tek tek inceleriz.

aaa. Sosyal Sebeplerden Dolayı Bazı Malların Vergi Tarh Kararına Tabi Olmamasıyla İlgili Uyuşmazlık

Sosyal sebeplerden dolayı bazı gelirlerin vergiyi tarh kararına tabi olmamadaki uyuşmazlığın iki kısma ayrılması mümkündür. Onlar da gerçek kişilerin gelirlerinin vergiye tabi olmamasındaki uyuşmazlık ve tüzel kişilerin gelirlerinin vergiye tabi olmamasındaki uyuşmazlıktır. Zira gerçek kişiler toplumu oluşturmada temel hücreleri oluşturmaktadırlar. Çünkü amaçlarını gerçekleştirme onların omuzlarına yaslanılmaktadır. Dolayısıyla onlar sosyal korumadan yararlanmada daha önceliklidirler. Bu esasa binaen adaleti gerçekleştirmek ve onurlu bir yaşama uygun olan bir düzeyi sağlamada bireylere yardımcı olmak için onları bazı vergilerden muaf tutmak gerekir. Zira bunun aksini yapmak yani vergi yükünde fakir ve zengini bir tutmak adalet kuralına aykırı bir durumdur. Bundan dolayı gerçek kişi, maaş, ücret ve ödeneklerden gelen gelir gibi bazı gelirlerin bu sebepler ve her devlette takip

¹¹¹ EL-ALÎ A, s. 182.

¹¹² EL-ALÎ A, s. 184.

edilen ideolojiye göre vergi tarh kararına tabi olmaması konusunda tartışmaya girmektedir. Tüzel kişilerle ilgili ise bu kurumların vergiye tabi olmamasını gerektiren sebepler; din, bilim ve hayırla ilgili sebeplerdir. Bunun yanı sıra o kurumlar, yaptıkları faaliyetlerle toplumun kamu yararını gerçekleştirmeye çalışmaktadırlar. Bundan dolayı bu kurumların kendi gelirlerinin vergiye tabi olması kararında tartışmaya girmesi mümkündür. Çünkü onların faaliyetleri kamu yararını gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Verginin gerçekleştirmeye çalıştığı amaç da budur¹¹³.

bbb. Ekonomik Sebeplerden Dolayı Bazı Malların Vergi Tarh Kararına Tabi Olmamasıyla İlgili Uyuşmazlık

Ekonomik muafiyetler, üretim maliyetlerini düşürdüğü için önemli bir ekonomik rol oynamaktadır. Dolayısıyla sermayeler devletin teşvik ettiği sanayi alanındaki yatırımlara yönelir bu sermayeler sadece sanayi sektörüyle sınırlı kalmaz. Ziraat ve hizmet sektörüne de yönelebilir. Burada mükellef kanun koyucunun bazı ayrıcalıklar tahsis ettiği gruplardansa kendisine konulan vergi konusunda vergi idaresiyle tartışması mümkündür. Özellikle gelir vergisi başta olmak üzere o grubun bazı vergilerden muaf olması bu ayrıcalıklardandır¹¹⁴.

ccc. Siyasal Sebeplerden Dolayı Bazı Malların Vergi Tarh Kararına Tabi Olmamasıyla İlgili Uyuşmazlık

Siyasi muafiyetler ekonomik ve sosyal açılardan devletler arasında sevgi ruhunu oluşturma, dış ilişkileri güçlendirme, anlaşma ruhunu egemen kılma, uluslararası örgütleri istenen şekilde görevlerini yapmaya teşvik etme, misliyle muamele etme kuralını genişletme ve uluslararası barış ve güven ilkelerini desteklemeyi amaçlamaktadır. Bundan dolayı bölgesel ve uluslararası örgütlerden ve diplomatik üyelerden mükellef olanlar; kendi devletlerinde vergiden muaf iseler vergiye tabi olmadıkları konusunda tartışabilir¹¹⁵.

¹¹³ ABDÜRRAÛF , s. 255.

¹¹⁴ SEKİKER, s705

¹¹⁵ EL-ALÎ A, s. 182.

cc. Mükellefe Verilen Kişisel Müsamahalarda Uyuşmazlık

Bir ekonomik statüde bulunanların tümü eşit derecede vergi yüküne tabi oldukları zaman vergi adaleti gerçekleşir. Bunun gerçekleşebilmesi için vergi sisteminde eşitlik, verginin genelliği ve şahsiliği ilkelerinin bulunması ve çifte vergilendirmenin olmaması gerekir. Verginin şahsi olmasından maksat verginin ya da vergi kanununun mükellefin kişisel şartlarını ve malı konumunu gözetmesidir. Yani kanun koyucunun mükellefi kuşatan şartları ele alması ve onları dikkate alması gerekir. Kanun koyucu; bekâr, evli, çocuklu ve çocuksuz olan kişiler arasındaki farkları dikkate alması gerekir. Verginin kişisellik ilkesinin gerçekleşebilmesi için bazı unsurların bulunması gerekir. Bu unsurlar; yaşam için gerekli olan en alt sınırdaki harcamalar ile ailevi harcamaların vergide muaf tutulması, borç ve vergi faizlerinin düşürülmesi, vergi konulduğunda ve kaynağı hesaplandığında gelirler arasında ayırımın yapılması ve vergi matrahı artığında vergi miktarının artırılmasıdır. Vergi konulduğu zaman bu unsurlardan biri bulunmadığı zaman mükellef vergi tarh kararı konusunda vergi idaresiyle tartışabilir¹¹⁶.

3. Vergiyi Tebliğ Etme Aşamasındaki Uyuşmazlık

Vergiye tabi matrahı belirledikten sonra vergi ödemekle yükümlü olan mükellefe bunu tebliğ aşaması gelmektedir. Tebliğ şudur: *“Vergiyle yükümlü olanın vermesi gerektiği vergiyi ona bildirmek için idarenin kullandığı her belgedir. Bu belgeyi ulaştırmanın amacı idareye nispeten zaman aşımını sonlandırmak ve mükellefe nispeten zaman aşımı için yeni bir süre başlatmaktır. Bu süre de mükellefin cevap vermesi ya da şikayet etmesi içindir”*¹¹⁷. Zira belirlenen vergi matrahı ve mükellefin vergi idaresine ödemesi gereken vergi mükellefe bildirilmezse vergiyi tarh işleminde bir neticeye ulaşmak mümkün olmaz. Çünkü bu, matrahı belirleme işlemi ve belirleme işleminde takip edilen işlemleri gerçekleştirme işlemi arasında bir köprü görevi görmektedir. Vergi yasaları tebliğin şekil ve işlemlerini belirlemiştir. Bu sınır aşıldığı zaman mükellef vergi idaresiyle bu konuda tartışabilir. Aşağıda tebliğ uyuşmazlığını inceleriz.

¹¹⁶ ABDÜRRAÛF, s. 257.

¹¹⁷ HÂLİD Abdulğani, et-Teklîfû fi'l-Kânûni'd-Darîbî el-Mağribî (Fas Vergi Hukukunda Yükümlülük), en-Neşr el-Mağribiyye Basımevi, 2002, s. 150.

Tebliğin mükellefe ulaşmamasında uyuşmazlık: Bazen mükellef birtakım sebeplerden dolayı tebliğ evrakının kendisine ulaşmadığı noktasında vergi idaresiyle tartışmaktadır. Bu sebepler de tebliğ kanununda olmayan yayın aracıyla bildirinin yapılması, vergi idaresinin mükellefin ikamet ettiği yeri bilmemesi, yasal olarak mükellefe bağlı olmayan kişilere tebliğin teslim edilmesi gibi sebepler olabilir. Bu durumlar, vergi tarh kararının tebliğ edilemediği noktasında vergi idaresiyle uyuşmazlık içine girme hakkını mükellefe vermektedir. Vergi idaresi bunun aksini ispat eden delillere sahipse ispat yükü ona yüklenmektedir¹¹⁸.

Tebliğin şekil ve işlemlerinde uyuşmazlık: Tebliğ kanunu ya da vergi kanunu, tebliğ evrakının mükellefe ulaşması için uyulması gereken şekil ve yasal işlemleri belirlemiştir. Örneğin tebliğin yazılı olması gerekir. Zira tebliğ sözlü olamaz. Tebliğin yasal olarak onu çıkarmakla yetkili olan kişiler tarafından çıkarılması gerekir. Yoksa mükellef, tebliğ işlemlerinin yasal olmadığı noktasında vergi idaresiyle tartışmaya girebilir¹¹⁹.

Tebliğ evrakının içeriğinde uyuşmazlık: Tebliğ evrakı, vergiye tabi olan kişiyle ilgili temel bilgiler, onun ödemesi gereken vergi miktarı, vergiyi ödemenin başlangıç ve bitiş süresi, mükellefin bağlı olduğu vergi idaresiyle ilgili bilgileri içermektedir. Tebliğ evrakında bu temel bilgiler yoksa mükellef tebliğ evrakının doğruluğu hakkında vergi idaresiyle uyuşmazlık içine girebilir¹²⁰.

4. Vergiyi Toplama Aşamasındaki Uyuşmazlık

Vergi matrahını ve ödenmesi gereken vergiyi belirledikten sonra vergiyi toplama aşaması gelmektedir. Bu da maliye gücünün çıkardığı yönetmelik gereği yürürlüğe konulan listelere göre olmaktadır. Vergi listeleri yürürlüğe konulduktan sonra bu listeler; iki temel aşama olan vergiyi toplama işini yapmakla yetkili olan vergi toplayıcılarına gönderilir.

Birinci aşama vergiyi dostça toplama aşaması diye bilinmektedir. Zira bu aşamada ilk olarak yapılan işlem, vergi ödeme tebligatının gönderilmesidir. Nitekim

¹¹⁸ BİLİCİ, VH.GH.TVS, s. 68.

¹¹⁹ İNNECİ Ahmet ve KARADAĞ COŞKUN Neslihan" Vergi Usul Kanunu'na Göre "Tebliğ"de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı" Maliye Dergisi, Sayı 169, Temmuz-Aralık 2015, ss. 57-59.

¹²⁰ İNNEC ve KARADAĞ COŞKUN, s. 60.

vergileri almakla yetkili olan kişi, kendi vergi listesinde kayıtlı olan tüm vergi mükelleflerine bir uyarı gönderir. Bu uyarı tüm hisselerin toplamındaki artışı, ödenmesi istenen meblağları, verginin ödenmesini gerektiren şartları, vergileri toplamaya başlama tarihini açıklamaktadır¹²¹.

İkinci aşama ise vergiyi zorla toplama aşaması ya da verginin ödenmesi gereken aşama diye bilinmektedir. Zira dostane aşama verginin ödenmesi gereken sürenin başlamasıyla sona erer. Birinci aşamada bazen mecburi vakit gelmeden önce mükellefin vergiyi ödemesi için yasal süreler verilmektedir. Bu da vergiyi değerlendirme ve tarh yoluyla beraber olmaktadır. Kanuna aykırılıktan kaynaklanan vergilerin hemen ve tümünden alınması gerekir. Aynı şekilde mükellef, yeni memleketini belirtmeden verginin alındığı bölgeden başka bir yere güç ettiği ya da istemli veya zorunlu satış yaptığı durumda vergi hemen ve tamamen alınır¹²².

Özetle vergi toplama uyumsuzluğu içeriğine göre iki kısma ayrılmaktadır. Birinci kısım vergi toplanmaya başlanmadan önceki işlemlerde uyumsuzluktur. Burada vergi toplanmaya başlanmadan önce uyumsuzluk olmaktadır. İkincisi bilfiil vergiyi toplama işlemlerindeki uyumsuzluktur.

Vergiyi toplama uyumsuzluğu konusuna göre iki kısma ayrılmaktadır. Birinci kısım idari kararlar ile ilgili uyumsuzluklardır. O da haciz kararıdır. İkincisi bağıllık işlemleriyle ilgili uyumsuzluklardır. Onlar da haciz ve vergiyi toplama işlemleridir. Şimdi bunları detaylı bir şekilde ele alacağız¹²³.

a. İçerik Açısından Vergi Toplamada Uyumsuzluk

İçerik açısından vergi uyumsuzluğu içeriksel ve işlemsel uyumsuzluklara ayrılmaktadır.

aa. İçeriksel Uyumsuzluk

İçeriği vergi yükümlülüğünün kendisiyle ilgili olan uyumsuzluklardır. Mükellef bu konuda idareyle tartışır. Zira idare; ödeme ya da zaman aşımıyla vergi yükümlülüğünün bittiğini iddia eden mükellefe karşı vergi toplama işlemlerini

¹²¹ MU'ÂTÎ, s. 425

¹²² YAHYA, s. 60.

¹²³ ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK, ss. 307-308.

uygulamaktadır. Dolayısıyla mükellefin itirazı aslında vergi yükümlülüğünün aslına yöneliktir ki vergi idaresi bunun gereği ona haciz uygulamıştır. Yani itiraz verginin ödenmesini gerektiren asla yöneliktir. O da komisyon kararı ya da mahkeme hükmüdür.

bb. İşlemsel Uyuşmazlık

Bu uyuşmazlık, vergi idaresinin vergiyi toplamayla ilgili uyguladığı işlemlere yönelik olan bir uyuşmazlıktır. Bu işlemler haciz kararıyla başlar ve mükellefin malına haciz koyma sona erer. İtiraz eden kişi vergiyi gerektiren esası ele almamaktadır. O vergi borcunun olmadığını iddia etmemektedir. Çünkü mükellefin vergiyi ödediği ya da zaman aşımıyla verginin düştüğünü iddia etmesiyle vergi yükümlülüğü esası ortadan kalkmıştır. Lakin mükellef itirazını haciz ve toplama işlemlerine yönlendirmiştir. Çünkü mükellef vergi idaresinin vergi kanununa aykırı davrandığını düşünmekte ve ona itiraz etmektedir¹²⁴.

b. Konu Açısından Vergiyi Toplama ve Onu Yerine Getirmede Uyuşmazlık

Bu uyuşmazlıklar idari karara bir itiraz şeklinde olabilir. O karar da ancak vergiyi belirleme işlemi sona erdikten sonra çıkabilen haciz kararıdır. Zira bu kararın doğruluğu için yazılı olması, onu çıkarmakla yetkili olan memur tarafından çıkarılması ve idari kararın yasallık ilkesine tabi olması şarttır. Yoksa mükellef ona itiraz eder. Bu uyuşmazlık vergiyi uygulama işlemleriyle ilgili bir uyuşmazlık da olabilir. Bu işlemler de vergiyi toplama mekanizmasında kanunun belirlediği işlemlerdir. İdare buna aykırı davrandığı zaman mükellef ona itiraz etme hakkına sahip olur. Haciz kararının doğru olması buna itiraz etmeye engel değildir¹²⁵.

¹²⁴ AĞAR Serkan “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I” TBB Dergisi, Sayı 67, 2006, s. 299.

¹²⁵ MU’ÂTÎ, s. 427.

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA İSPAT YÜKÜ

Bu başlıkta ispat yükünü, onunla ilgili ilkeleri, kanun koyucunun bu ilkeler karşı çıkmasını ve vergi uyuşmazlıklarını çözmeye ispat araçlarını iki başlıkta ele alacağız.

A. İspat Yükünün Anlamı ve Onunla İlgili İlkeler

İspat yüküyle ilgili ilkelere ve vergi kanununa nazaran kanun koyucunun bu ilkelere aykırı davranma şekline değinmeden önce ispat yükünün ne anlama geldiğini açıklayacağız. Bu konuyu iki başlıkta ele alacağız.

1. İspat Yükü

İspat yükü yargı önünde davanın doğru olduğuna dair delil getirmez¹²⁶. İspat hasımların bir hakkı olduğu gibi bir görevidir de. Lakin aynı anda tüm hasımların görevi değildir. Çünkü bu durumda uyuşmazlığın çözülmesi mümkün olmaz. Zira hasımlardan her biri bu görevi karşı tarafa yükler. Bundan dolayı ispat yükünün hasımlardan birine yüklenmesi gerekir. İspat unsurları az, kapalı, ya da şüpheli olduğundan dolayı ispat görevini yüklenen kimse için bu, zor bir görevdir. Zor bir görev olduğundan dolayı buna ispat yükü denilmiştir¹²⁷. Davacının gerçek durumun doğru olduğunu itiraf etmesi, görünen konuma saygılı olması ve zimmetin beri olmasından dolayı ispat yükü davacıya yüklenmektedir. Çünkü kazanılmış haklara, kamu düzenine, sosyal güvenceye ve yasal durumların istikrarına riayet etme isteği genel bir kuralın olmasına yol açmaktadır. Dava açıldığı zaman onun aksi ispat edilmediği sürece her iki taraf arasında bulunan durumun kanun hükmüne uygun olması gerekir¹²⁸. Böylece ispat yükünden maksat, yargı önünde kendi davasının doğru olduğuna dair delil getirme zorunluluğu olan şahsı belirlemektir. Her bir hasım kendi elinde olan delilleri ileri sürebilir. Hasımlardan biri bu hakkını kullanmazsa hakim onlardan birini ispatla yükümlü kılabilir¹²⁹. Aynı şekilde hakim davadaki

¹²⁶ ABDÜLMÜN'İM Abdülaziz, el-İsbâtfî'd-Da've'l-İdâriyye (İdari Davalarda İspat), 2010, 1. Baskı, s. 19.

¹²⁷ BEKİR İsmet Abdülmecîd, Şerhu Kânûni'l-İspât (İspat Kanunu Şerhi), el-Kânûniyye Kitapevi, Bağdat, 2012, s. 65.

¹²⁸ ABDÜLMÜN'İM, s. 19.

¹²⁹ MAHMÛD Seyyid Ahmed, İkâmetü'd-DelîlEmâme'l-Kadâi'l-Medenî (Sivil Yargıda Delili Getirmek), en-Nehdatü'l-Arabiyye Yayınevi, Kahire, 2009, s. 12.

duruşmalar esnasında ispat yükünü bir hasımdan alıp başka birine de yükleyebilir. İddiayı ispat etmeye yük denilmektedir. Çünkü bununla yükümlü olan kimse görülen davada en zayıf konumda olmaktadır. Zira bu kimse tartışma konusu olan olayı ispat etmekle yükümlüdür. Öte yandan onun hasmı ise inkar etme tutumunu sergilemekle yetinmektedir¹³⁰.

Irak'ta kanun koyucu yürürlükte olan ispat kanununun 7. maddesinde¹³¹ ve aynı şekilde Mısır'da kanun koyucu da 1968 tarihli ispat kanununun 1. maddesinde ispat yüküyle ilgili kuralı ele almışlardır¹³². Türk Medeni Kanunu ise 6. maddesinde bu kurala değinmiştir¹³³. İspat yükünün yükleneceği kimsenin belirlenmesinin pratik açıdan büyük bir önemi bulunmaktadır. Zira hiç delil olmadığı sürece hakim kimin daha haklı olduğunu kararlaştıramaz¹³⁴. Pratik açıdan davalar çoğu durumda ispat yükünün yüklendiği kimsenin belirlenmesine bağlı olmaktadır. Nitekim hak iki hasım arasında gidip gelmektedir. İspat yükünün birine yüklenmesi onun lehine veya aleyhine hükmün verilmesi anlamına gelmektedir¹³⁵. Bazen davacı, iddia ettiği hakkın sahibi olmasına rağmen hakimi ikna edecek delili sunamadığı için davayı kaybetmektedir¹³⁶. Hasımlardan birini ispatla yükümlü kılmak diğer tarafı daha üstün konuma getirmek anlamına gelmektedir. Çünkü bu durumda diğer tarafın konumunu inkar etme durumu olur. İspatla yükümlü olan kişi iddiada bulunduğu şey için bir delil getirmezse diğer taraf hiçbir çaba harcamadan davayı kazanır¹³⁷. Bundan dolayı genel olarak yargı ve özel olarak vergi yargısı, ispat yükünü belirleme ilkesini

¹³⁰ ATİYYE Ali Hâdî, Zâtıyyetü'l-İspat fi'l-Münâza'âti'd-DarîbiyyeTeşrî'an ve Kadâen ve Fıkhen ve Nizâmü Usûli'l-İspâti'd-Darîbî el-Mukterah (Yasama, Yargı ve Hukuk Açılılarından Vergi Uyuşmazlıklarında İspat ve Önerilen Vergi İspat Usûlü Sistemi), 2011, s. 12.

¹³¹ 1979 Tarihli 107 Sayılı Irak İspat Kanunu 7. maddesinin 1. fıkrası şunu ifade eder: "İddiada bulunan kişi delil getirmekle yükümlüdür. İnkâr eden kimse yemin etmekle yükümlüdür". 2. fıkrâ şunu ifade eder: "İddiada bulunan kimse görülene aykırı bir şeye tutunur. İnkâr eden kimse aslın devam etme ilkesine tutunur".

¹³² 1968 Tarihli 25 Sayılı Mısır İspat Kanunu'nun 1. maddesi şunu ifade eder: "Alacaklı yükümlülüğü ispat eder. Borçlu yükümlülüğünden kurtulmayı ispat eder".

¹³³ Türk Medeni Kanunu, md. 6.

¹³⁴ FEREC Tevfik Hasan, Kavâidü'l-İspat fi'l-Mevâddi'l-Medeniyye't-Ticârîyye (Medeni ve Ticari Konularda İspat Kuralları), Halebî Yayınları, Kahire, 2003, s. 39.

¹³⁵ ABDÜRRAHİM Mahmûd, Üsûsü'l-İspâti'l-Medenî, (Medeni İspat Esasları), el-Câmi'a Yayınevi, 2004, s. 111.

¹³⁶ FEREC Abdülmün'im, el-İspat fi'l-Mevâddi'l-Medeniyye (Medeni Konularda İspat), 1. Baskı, Mustafa Basımevi, Mısır, 1955, s. 44.

¹³⁷ ABDÜRRAHİM, s. 112.

kolaylık ve delili getirme gücüne bağlamıştır. İspatla yükümlü olan kişinin mükellef ya da vergi idaresi olması arasında fark yoktur.

Bazıları önceki yargı yöneliminin, ispat işlemlerini kolaylaştırmak ve dava tarafları arasında uyuşmazlığı sonlandıran kesin karara varmak amacıyla hakimin davayı yönlendirme ve ispat yükünü dava tarafları arasında nakletmedeki olumlu rolü üzerine kurulduğu görüşündedir. İspat kanunları, genel olarak davacının kendi davasını ispat etmekle yükümlü olduğu, davalının sadece ispat delilini zıt bir delil ile çürütme yükümlülüğünün bulunduğu ve yetkili mahkemenin kabul edilen ispat delillerini tercih etme ve onları güç ve zayıflık açısından inceleme yetkisinin olduğunu ifade etmiştir¹³⁸.

2. İspat Yüküyle İlgili İlkeler ve Kanun Koyucunun Onlara Aykırı Davranması

İspat kanunu, ispat yükünü yüklenen kimsenin belirlenmesi için özel kurallar koymuştur. Vergi kanununun özel bir niteliği olması sebebiyle kanun koyucu, ispatı kolaylaştırmak, vergi uyuşmazlığı tarafları arasındaki farklı hukuki statüleri yakınlaştırmak için bu kurallara karşı çıkmaktadır. Bu kurallar şunlardır:

Birincisi: “İddiada bulunan kişi delil getirmekle yükümlüdür. İnkâr eden kimse yemin etmekle yükümlüdür”¹³⁹.

Burada delilden maksat genel olarak ispattır. Zira davacı sadece davayı ispat etmekle yükümlüdür. Yani davacı kendi davasının doğru olduğuna dair delilleri sunmakla yükümlüdür. Davalı davacının davasını reddederse o zaman davacı olur. Bu durumda onun bu ret için delil sunması gerekir. Yani gerçek davacı, davanın şekline göre davacı veya davalı olmasına bakılmaksızın delil getirmekle yükümlüdür¹⁴⁰. Bu kural gereği inkar eden ispat ile yükümlü değildir. Yani inkarda bulunan kişi delil getirmekle mükellef değildir. Onun olumsuz konumda durması yeterlidir. O zaman hiçbir şey yapmadan bekler. Ancak muamelelerin iç içe girip artması, çıkarların çakışması ve girift hale gelmesinden dolayı bu kuralın etkisi

¹³⁸ ATİYYE, s. 12.

¹³⁹ 1979 Tarihli 107 Sayılı Irak İspat Kanunu, md. 7.

¹⁴⁰ SÛRÎ Muhammed Ali, et-Ta’lîku’l-MukâranalâMevâddiKânûni’l-İspât (İspat Kanunu Maddeleriyle İlgili Karşılaştırmalı Yorum), c. 1, Şefik Basımevi, Bağdat, 1983, s. 40-41.

azaldı¹⁴¹. Artık çoğu zaman bu kural hak ve adaletle uyuşmamaya başladı. Bu durum vergi alanında apaçık bir şekilde görülmektedir. Zira adalet gereği davalı taraf olan maliye yönetiminin, vergi uyuşmazlıklarında olumsuz konumda olmaması gerekmektedir. Çünkü maliye yönetimi, yasal olarak davasını ispat etmede mükellef olan davacının ihtiyaç duyduğu evrakları elinde bulundurmaktadır. Mükellef davacı olduğundan dolayı yasal olarak onun delilleri sunması gerekir. Ancak davacı çoğu zaman ispat delillerine sahip değildir. Bundan dolayı maliye yönetiminin konumu olumsuz konumdan olumlu konuma dönüşmektedir. Dolayısıyla o ispat delillerini sunmakla yükümlü olur. Be sebeple idari alanda özellikle de vergi alanında kararlaştırılan ilkelere biri idarenin uyuşmazlık konusuyla ilgili ve olumlu veya olumsuz olarak ispatta etkili olan evrak ve dayanakları sunmakla yükümlü olmasıdır¹⁴² aslında bu kural gereği ispat yükü, normal yargıda davacıya aittir. Ama vergi yargısı ya da vergi uyuşmazlıklarıyla yetkili olan birimde bu kurala itimat edilmez. Çünkü vergi yargısı mükellefi ispatla yükümlü kılmaktadır. Vergi idaresi, vergi mükellefine karşı vergi kanunun kendisine verdiği yetkiyle elde ettiği ve ispatta yararlı bir delil olabilen tüm evrak ve dayanakları elinde bulundurduğu için rahat bir konumdadır. Öte yandan mükellefin elinde bu deliller bulunmamaktadır. Dolayısıyla ispat için deliller sunamamaktadır¹⁴³. Bundan dolayı ispat yükünü yüklenen vergi idaresidir. Mısır Danıştay'ı da şu kararında bunu vurgulamıştır: “Vergi dairesi mükellefin hesaplamak istediği malı için bir delil sunması gerekir”¹⁴⁴.

Delilin faydası açık olan asla aykırılığı ispat etmektir. Bu da üç şekilde olmaktadır.

¹⁴¹ MÜ’MİN Hüseyin, Nazariyyetü’l-İspat Kavâidü’l-Âmme el-İkrâr ve’l-Yemin (İspat Teorisi Genel Kurallar, İkrar ve Yemin), el-Kitabü’l-Arabî Yayınevi, Mısır, 1948, s. 48.

¹⁴² Mısır Yüksek İdari Mahkemesi’nin 11.11.1967 Tarihli Kararı, BEDEVÎ Abdulaziz Halil, el-Vecîz fi’l-Mebâdii’l-Âmmefî’d-Da’vâ (Davada Genel İlkeler), 1. Baskı, el-Fikrû’l-Arabî Yayınevi, Kahire, 1970, s. 172.

¹⁴³ İSMAİL Ali Yunus, Merkezü’l-İdâreti fi Da’va’l-İlgâi ve’l-Kadâi’l-Kâmil (İptal Davası ve Tam Yargıda İdare Merkezi), Yüksek Lisans Tezi, Hukuk Fakültesi Musul Üniversitesi, 2004, s. 94.

¹⁴⁴ 58. Kanun Yılıının 01.01.1996 Tarihli Oturumunun 558 Sayılı İtirazı; 56. Kanun Yılıının 07.03.1994 Tarihli Oturumunun 56. İtirazı.

a. Aslen Mevcut Olan Durum

Aslen mevcut olan durum eşyaların doğası ve dış görünüşlerine göre olmalıdır¹⁴⁵. Açık bir şekilde asıl olan, mükellefin vergi borcunun olmamasıdır. Bundan farklı bir şeyi iddia eden vergi idaresinin kendi iddiasını ispatlaması gerekir. Ancak vergi alanındaki uygulama, ispat yükünün ilk başta mükellefe yüklenmesidir. Mükellef vergi borcunun olmadığını ispat etme yükünü yüklenir. Bu da aslen sabit olana aykırı bir durumdur¹⁴⁶.

Öte yandan Türkiye’de VUK 3/B fıkrasında “İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” denilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) ispat başlığını taşıyan 3/B maddesi uyarınca, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Peçeleme olarak isimlendirilen yöntemle, özel hukuk kuralları veya sözleşme şekilleri ustaca kullanılarak vergi borcu azaltılmaya veya sıfırlanmaya çalışılmaktadır. Ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince vergiden kaçmak amacıyla yapılan görünüşteki sözleşme (peçeleme sözleşmesi) kabul edilmemekte, gerçek duruma uyan sözleşme esas alınmaktadır¹⁴⁷.

Vergi hukukunda ispat yükümlülüğü iddiada bulunan tarafa yüklenmiştir. Gerek vergilendirme sırasında gerek yargılama aşamasında sadece iddiada bulunmak hakkın teslimi için yeterli değildir. İddianın hukuki sonuç yaratabilmesi için ispat külfetiyle ilgili kurallara göre belirlenecek ilgilisi tarafından usulüne uygun olarak kanıtlanması gerekir¹⁴⁸.

b. Delil İle Ortaya Çıkan Durum

Hasmın yasal yollarla delil getirerek açık olan asıl duruma aykırı bir şeyi ispatlamasıdır. Bir kişi başkasından alacağı oluşunu iddia ederse bu durum asıl olan duruma aykırı bir durumdur. Çünkü asıl olan durum borçlunun borçsuz olmasıdır.

¹⁴⁵ NEDÂVÎ Adem, el-Mûcezz fî Kânûni’l-İspât (İspat Kanunu), 2. Baskı, el-Kanuniyye Kitapevi, Bağdat, 2007, s. 57.

¹⁴⁶ ATİYYE, s. 47.

¹⁴⁷ BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, (Vergi Usul Hukuku Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku), Savaş Yayınevi, 42. Baskı, Ekim 2017, s. 187.

¹⁴⁸ KARATAŞ DURMUŞ Neslihan “Vergi Hukukunda İspat ve Delil” Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVIII, Y. 2014, sy. 3-4, s. 509.

İddiada bulunan kişinin karşı tarafın borçlu olduğunu ispatlaması gerekir. Davacı yazılı bir dayanakla kendi iddiasının doğruluğunu yani karşı tarafın borçlu olduğunu ispatlarsa delil ile ortaya çıkan durum, asıl olandan farklı olur. Davalının borçlu olduğu açık hale gelir. İşte buna delil ile ortaya çıkan durum denir. Davalı borcu ödediğini ve borçlu olmadığını iddia ederse delil ile açık hale gelen duruma aykırı bir şeyi iddia etmiş olur. Dolayısıyla borcu ödediğini ispatlaması gerekir. Böylece davacı kendi davasını ispatladığında ve davalı onun davasını reddeden bir davayı ispat ettiğinde ispat yükü davacıdan davalıya intikal etmiş olur.¹⁴⁹ Kanun koyucunun aslen açık olan duruma aykırı davranma amacına-ki bu amaç hazine yararınıdır-bakılmazsa vergi alanında durum bu şekildedir. Ama kanun koyucu aslen açık olan duruma-ki bu da mükellefin vergi borcunun olmamasıdır-aykırı davranırsa vergi dairesi elinde bulunan belge ve dayanaklarla mükellefin vergi borcu olduğunu ispatlayabilirse aslen açık olan durum, delil ile ortaya çıkan duruma dönüşür. Bundan dolayı mükellefin bunun aksini ispatlaması gerekir.

c. Mevcut Olduğu Varsayılan Durum

Kanun koyucunun uygun gördüğü bir sebepten dolayı geçici bir süre davacıyı ispat yükünden muaf tutmak için onun yararına ileri sürdüğü basit bir yasal karineyle ortaya çıkardığı bir durumdur. Böylece basit bir yasal karineyle kişiyi ispat yükünden muaf tutan bir durum ortaya çıkmaktadır. Yasal karinenin aksini iddia eden kişinin kendi iddiasını ispatlaması gerekir. Kanun koyucu her yükümlülüğün meşru bir sebebinin olması gerektiğini belirtmesi mevcut olduğu varsayılan durumun örneklerinden biridir¹⁵⁰.

Vergi alanında vergi tarh kararı idari bir karardır. Bu, genel kurallara aykırı bir durumdur. Çünkü varsayılan durum, genel kurallara göre davacının yararına olan şeyi kararlaştırmamaktadır, vergi uyuşmazlığında davalı olan vergi idaresinin yararına karar vermektedir. Zira kanun koyucu şunu kararlaştırmıştır: “İdari kararda asıl olan şey, kararın meşru ve doğru bir karineyle birlikte olmasıdır”. O zaman mükellef yasal olarak ortaya çıkan bu duruma aykırı davranan kişi olur. Bundan

¹⁴⁹ Abûdî Abbas, Ahkâmükanuni'l-İspâti'l-Medenî el-İrâkî (Irak Medeni İspat Kanunu Hükümleri), 2. Baskı, Kitap Basım ve Yayınevi, Musul, 1997, s. 66.

¹⁵⁰ 1951 Tarihli 40 Sayılı Irak Medeni Kanunu, md. 132.

dolayı onun, elinde bulunan ispat delilleriyle bu kararların dayandığı doğruluk karinesini çürütmesi gerekir¹⁵¹.

3. İspat Yükünün Nakledilmesi

İspat yükündeki kural gereği mevcut durum gözetilmelidir. Öyle ki bunun aksini iddia eden kimse bu iddiasını ispat etmekle yükümlüdür. Açık olan durumun her konuda tek bir şekilde olduğu söylenebilir. Delil ile ortaya çıkan durum ise davanın devam etmesi esnasında birkaç şekilde ortaya çıkabilir. Hasımlardan her biri kendi lehine bir durum ispat ettiği zaman diğer tarafın kendisin haklı çıkaracak şekilde bunun aksini ispatlaması gerekir. Böylece taraflardan biri delil ile ortaya çıkan durumun aksini ispat etmekten aciz oluncaya kadar ispat yükü iki taraf arasında gidip gelir. İspat etmekten aciz olan kişinin aleyhine karar verilir. İspat yükü, dava devam ettiği esnada her bir tarafın niteliğinin etkisine bağlı olarak dava tarafları arasında gidip gelir. Bazen davacı, davalının talep ettiği hakkı savuna konumunda kendini görebilir. Yani davada hasımların durumu davanın seyrine göre değişebilir¹⁵². Daha önce geçtiği gibi vergi hakimi, birçok amaçtan dolayı ispat yükünü vergi uyuşmazlığındaki tarafların birinden alıp diğerine verebilir. İspatı yürütmek ve mükellef ile maliye yönetimi arasındaki farklı hukuki statüyü yakınlaştırmak bu amaçlardan bazılarıdır. Örneğin mükellef bir engelle karşılaştığı durumda ya da özel yarar ile kamu yararı arasında denge oluşturulmak istendiğinde kanun koyucu ve Amerika yargısı ispat yükünü maliye yönetimine nakletmektedir¹⁵³.

Vergi yükünün nakledilmesi vergi uyuşmazlığındaki taraflar arasında apaçık olduğu görülmektedir. Zira hakimin bu uyuşmazlıklarda ayrıcalıklı ve olumlu bir rolü bulunmaktadır. Çünkü o mümkün olduğu kadar farklı hukuki statüleri birbirine yaklaştırmayı amaçlamaktadır. Bu da idareye karşı bir hasım olan bireyi korumak için yapılmaktadır bu görev vergi uyuşmazlıklarına bakan hakime verilen özel bir görevdir. Hakim vergi uyuşmazlığını çözmek için vergi davaları dışındaki tüm davalarda kullandığı rollerden farklı bir rolü vergi davalarında kullanmaktadır. Hakimin kullandığı bu rollerin en önemlisi ispat yükünü uyuşmazlık tarafları

¹⁵¹ İSMAİL, s. 93.

¹⁵² ABDURRAHİM, s. 128.

¹⁵³ ATİYYE, s. 13.

arasında naklettirmektir. Zira hakim vergi idareni, mükellefin mevcut olduğunu iddia ettiği delilleri sunmakla yükümlü kılabilir. Bunun yanı sıra hakim, hasımların farklı kaynaklardan almadığı delilleri araştırabilir. Mısır kanun koyucu; Rusya, İrlanda ve Amerika yasalarına yakın olmak için düzenli tutulmayan ticari defterlerde ispat yükünün vergi idaresi yüklenmesini kararlaştırmıştır. Öte yandan Irak'ta kanun koyucu, mükellefin defterleri vergi hesaplama kurallarına göre sunulduğu sürece mükellefi o defterlerin doğruluğunu ispatlamakla yükümlü kılmamıştır. Vergi idaresi bu defterlerin doğruluğuna itiraz edemez. Ancak bu ticari defterlerin doğru olmadığına dair önemli gerekçelere dayanırsa o zaman itiraz edebilir¹⁵⁴. Irak'ta kanun koyucu, vergi idaresinin ticari defterlere itiraz etmede dayandığı bu önemli sebepleri belirlememiştir. Bu sebepler mükellef ve vergi idaresi arasında uyuşmazlığın meydana gelmesine yol açmaktadır¹⁵⁵. Öte yandan Türkiye'de İspat yükü sadece mükellefler için bir zorunluluk olmayıp idarenin de üzerine ispat yükü düştüğü durumlar mevcuttur. İspat yükünün paylaşımına ait örnekleri aşağıda sıralayabiliriz. İspat yükünün mükellefte olduğu durumlar şunlardır: Mesela mücbir sebep olduğunu iddia eden mükellef bunu ispatlamalıdır ya da Yasal karinelere ispat yükü yükümlüdür. Peçeleme hallerinde olayın niteliğinin ispatı ile vergi dairesi yükümlüdür. Ancak peçeleme halleri yasalarda özel olarak düzenlenmiş ise yani adi bir karine mevcutsa, ispat yükü yer değiştirir, mükellefe geçer. Örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına buna örnektir. Tapu kayıtlarında yer alan satış bedelinin gerçeği yansıtmadığını ispat yükü ise yükümlüdür. İspat yükünün idarede olduğu durumlar şöyle sayabiliriz. Bir olayda ya da işlemde peçeleme olduğunu söyleyen idare bunu ispatlamakla yükümlüdür. İşe son verdiğini söyleyen mükellefin faaliyetine devam ettiğini söyleyen idarenin bunu ispatlaması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 29 ve 30. maddelerinde düzenlenmiş bulunan ikmalen ve re'sen tarhiyat nedenlerinin var olduğunu ispat yükü idarededir. Defter ve belgelerini kanunda belirtilen usullerle uygun tutan mükellefler, yukarıdaki bölümlerde açıkladığımız "ilk görünüş karinesi"nden yararlanacağından, defter ve

¹⁵⁴ ATİYYE, s. 15.

¹⁵⁵ 1985 Tarihli 3 Sayılı Ticaret Defterleri Tutma Sistemi, md. 8.

belgelerdeki bilgilerin doğru olmadığını iddia eden vergi idaresi bunu ispatlamak zorundadır¹⁵⁶.

B. Vergi Uyuşmazlıklarını Çözmede İspat Araçları

Vergi kanunları tüm ispat araçlarından bahsetmemektedir. Bunların bazılarını zikretmiştir. Bu konuda ispat araçları ve yollarını ele alan ispat kanunlarına müracaat edilebilir. Orada geçenler vergi kanununa uygulanabilir. Vergi kanunuyla çelişenler varsa terk edilir.

Vergi alanındaki ispat yolları güçlü ve zayıf olma bakımlarından farklılık göstermektedir. Zira vergi kanunu, yazılı delillere ispat gücünü vermiş ve bunları en önemli ispat yolu kılmıştır. Yazılı deliller diğerlerinden daha güçlüdür. Şahitlik ve yemin ispat araçları olmalarına rağmen vergi kanunu bunları ispat yolu olarak kabul etmemiştir. Türkiye’de Vergi Usul Kanunu 3/B maddesine göre yemin hariç delil serbestisi bulunmaktadır. Çok az durumlar dışında onların kabul edilmemesini kararlaştırmıştır. Kanun koyucunun açık bir şekilde zikrettiği ispat araçlarının yanı sıra üstü kapalı olarak zikrettiği araçlar da bulunmaktadır. Yazı, bildirim, karineler, gözlem ve uzmanlık gibi ispat araçlarının bir kısmı doğrudan vergi uyuşmazlıklarına uygulanabilirken vergi kanununun özelliğinden dolayı yemin gibi bazı araçlar da bu uyuşmazlıklara uygulanmamaktadır. Öte yandan vergi uyuşmazlığındaki ispatta şahitliğin rolü zayıftır. İspat araçları bazen doğrudan olup ispat edilmek istenen olaya delalet etmektedir. Bunlar da yazı, şahitlik, gözlem ve uzmanlıktır. Bazen bu araçlar doğrudan olmayıp ispat edilmek istenen olaya delalet etmemektedir. Lakin karine, bildirim ve yemin gibi çıkarım yollarıyla olaya delalet etmektedir¹⁵⁷.

1. Doğrudan İspat Araçları

Bu bölümde doğrudan ispat araçlarını ele alacağız. Bu araçların vergi uyuşmazlıklarına uygulanma bakımından vergi uyuşmazlıklarının özellikleri üzerinde durmaya çalışacağız. Doğrudan ispat araçları: Yazı, şahitlik, görme ve

¹⁵⁶ KARATAŞ DURMUŞ Neslihan “Vergi Hukukunda İspat ve Delil” s. 516.

¹⁵⁷ CEBİR Emel Nâsır, Kavâidü'l-İspât fi'l-Münâza'ati'd-Darîbiyyefi'd-Darâibi'l-Mübâşere (Doğrudan Vergilerdeki Vergi Uyuşmazlıklarında İspat Kuralları), Yüksek Lisans Tezi, Hukuk Fakültesi, Zikar Üniversitesi, 2015, s. 174.

uzmanlık gibi ispat edilmek istenen olaya delalet eden araçlardır¹⁵⁸. Böylece vergi kanununun özelliklerini inceleyerek bu araçları detaylı bir şekilde ele alacağız.

a. Vergi Uyuşmazlıklarında Yazıyla İspat

Irakta istinaf komisyonları ve Temyiz Kurulu yazılı belgelerle ilgili tutumlarını açıklamışlardır. Belgeler ispat için yeterli olduğu zaman bunların çoğu durumda vergi ispatında delil olduklarını açıklamışlardır. Örneğin İstinaf Komisyonu, asıl akarın yararını belirlemede bununla ilgili resmi belgeye dayanmış ve vergi ispatında bunu delil kabul etmiştir¹⁵⁹. Mükellefin akar üzerindeki geçici kullanımlarını yok saymıştır. Örneğin komisyon bir kararında şunu kararlaştırmıştır; “Akarın asıl yararı ki o da meskendir-dikkate alınır. Mülk sahibinin geçici kullanımlarına itibar edilmez. Tapudaki kayıtlı bilgiler akar üzerinde fabrika değil, ev yapılacağını ifade etmektedir”. Mesele Temyiz Kurulu da şunu kararlaştırmıştır: “Tapuda geçen bilgilerin yanı sıra geçici kullanımın da akarın lokanta olup ev olmadığını belirtmektedir”¹⁶⁰. Görüldüğü gibi her iki kararda tapudaki bilgiler vergi ispatında delil olarak kullanılmıştır.

Vergi idaresi, mükellefin herhangi bir faaliyetle bağlı olduğunu belirlerken devlet dairelerinden çıkan resmi yazılara dayanmaktadır. Bu belgeler, mükellefin ilgili yerlerden aldığı gelir miktarını açıklamaktadır. Çünkü vergiye tabi olan gelir miktarını belirlemek için mükellefin hesaplarını incelemede bu gelir miktarına itibar edilmektedir. Birçok durumda İstinaf komisyonları ve Temyiz Kurulu’nun tutumları bu şekildedir. Aynı şekilde vergi itiraz birimleri maliyetlerin ve indirimlerin ispatının güvenli yazılı araçlarla olacağını kararlaştırmıştır. Örneğin İstinaf Komisyonu vergi idaresinin mükellefin hesap sonuçlarını kabul etmesi ve yasal olan belgelerle teyit edilmeyen harcamaları hesaptan düşürmeyip vergiye tabi kılması gerektiğini kararlaştırmıştır. Temyiz Kurulu, İstinaf Komisyonu’nun kararlaştırdığını kendi kararında teyit etmiştir. Vergi mükellefi harcamaların doğruluğunu ispat edecek belgeleri sunmazsa bu harcamaların doğruluğunu ispat etmekten aciz sayılır.

¹⁵⁸ BATUN Mehmet, Vergi Hukukunda Yorum ve İspat, 1.Baskı, Ağustos, 2012, s. 153.

¹⁵⁹ Üçüncü İstinaf Komisyonununun 24.02.2000 Tarihli 111 Sayılı Kararı.

¹⁶⁰ Temyiz Kurulu’nun 29.05.2001 Tarihli 34 Sayılı Kararı. 1998-2004 Yıllarına Ait Kararlar, c. 2, s. 93.

Dolayısıyla bu meblağları, hesaptan düşürmeyip vergiye tabi kılma emri doğru bir emir olup kanuna uygundur¹⁶¹.

b. Vergi Uyuşmazlıklarında Şahitlikle İspat

Şahitlik, dar bir çerçevede ispatta asıl bir yol sayılmaktadır. Bu maddi olaylarda ispat aracı olabilmektedir¹⁶² olay ister iradeyle ister iradesiz olsun meydana gelen bir durumdur ve kanun bir hakkı elde etme, nakletme, düzeltme ya da sonlandırma etkilerini buna yüklemektedir. Yazılı bir delil elde etmeye bir engel bulunduğu zaman ispatta şahitlik kabul edilir¹⁶³ vergi alanında şahitlikle ispatlama dar bir çerçevede olmaktadır. Örneğin esnaf, işyerinde hırsızlık olduğunu ya da yangın meydana geldiğini ve hasar miktarını tespit edecek hesap defterlerinin yok olduğunu iddia ettiği zaman onun bu iddiasını doğrulayan herhangi bir yazılı delil de yoksa hasarları tespit etmede şahitliğe itibar edilebilir. Bu durumda maliye yönetimi ve vergi uyuşmazlıklarına bakmakla yetkili olan birimler; olaya şahit olan, bu esnafi tanıyan ve meydana gelen hasar miktarını bilen şahitlere itibar edebilirler. Bazı hukukçular ise bilgilerin yazılı ve gizli olmasını gerektiren vergi uyuşmazlıklarının niteliği gereği vergi uyuşmazlıklarında bir ispat aracı olarak şahitliğin kabul edilmemesi gerektiği görüşündedirler. Bu hukukçular bu görüşte olmalarına rağmen vergi kanunlarının, ispat yollarını açıklamadığı ve ispat aracı olarak şahitliği inkar etmediğini itiraf etmektedirler¹⁶⁴ bazı hukukçularını şahitliği bir ispat aracı olarak kabul etmemesinin sebebi şahitlikte müsamaha, intikam, unutmama, güvensizlik, rüşvet, dikkatsizlik, zihin meşguliyeti, yalan, aşırılık ya da hata yapma ihtimalinin bulunmasıdır¹⁶⁵. Bundan dolayı vergi alanında şahitliğin sadece şahitlikle ispatlanabilen durumlarla sınırlandırılması gerekir. Çünkü vergi konusu ve niteliği şahitliği bir ispat aracı olarak kabul edilmemesini gerektirmektedir. Devlet hazinesinin hakları şahitliğe bağlı olmaması için bir ispat aracı olarak şahitliğin

¹⁶¹ İstinaf Komisyonu'nun 06.03.2001 Tarihli 194/2000/3L Sayılı Kararı, 1998-2004 Yıllarına Ait Kararlar, c. 2, s. 95.

¹⁶² 1979 Tarihli 107 Sayılı Irak İspat Kanunu, md. 76.

¹⁶³ SÛRÎ, s. 700.

¹⁶⁴ MUHAMMED Recâ Ahmed, et-Ta'nü'l-Kadâî fi MünâzaâtiDarîbeti'd-Dahl fi Filistin (Filistin'de Gelir Vergisi Uyuşmazlıklarında Yargı İtirazı), Yüksek Lisans Tezi, Yüksek Araştırmalar Fakültesi, Necah Üniversitesi, Nablus, 2004, s. 71.

¹⁶⁵ SÛRÎ, s. 700.

sınırlandırılması gerekir. Eğer şahitlik sınırlandırılmayıp kabul edilirse değerlendirme raporunu destekleyen yazılı delillerin bulunmaması sebebiyle ülkede mali durumun istikrarı, vergi gelirlerinin miktarı, istishâb kuralı ve değerlendirme dosyalarının içerdiği bilgiler büyük çapta etkilenir. Özellikle değerlendirme raporu yoruma dayılıysa mükellef şahitlikle bunun aksini rahat bir şekilde ispat edebilir¹⁶⁶.

c. Vergi Uyuşmazlıklarında Gözlemle Doğrudan İspat

Vergi uyuşmazlıklarında gözlem yani saha taraması veya keşiften maksat gelir ve vergiyi değerlendirmede esas alınacak bilgileri toplamak için mükellefin faaliyetini ya da iş yerini gözetlemektir. Bu bilgiler kayıtlar ve kararlardan alınan bilgiler gibi somut bilgiler ya da mükellefin faaliyet yeri, onun yanında çalışan işçi sayısı ve mükellefin ürünlerine koyduğu fiyatları belirlemek gibi açık bilgiler olabilir. Maliye yönetimine tabi olan saha tarama komisyonlarının yaptığı incelemenin aynısını istinaf komisyonları da yapar. Mısır kanunu gereği yargı da bu işi yapar. Hukuk doktrinine göre bir ispat delili olarak gözlem ispatta bazen yeterli olmaktadır. Bazen de diğer delillerle tamamlanmaktadır. Gözlemle ispatlanan her şey kendi başına bir delil sayılmaktadır. Mahkemenin tüm durumlarda gözlemle ilgili tutumunu açıklaması gerekir. Gözlemin ispatta delil olması bağlayıcı değildir¹⁶⁷. Vergi uyuşmazlıklarında doğrudan ispat araçlarından biri olarak gözlemin şu özellikleri olduğu görülmektedir: Gözlem mükellefin davasını ispat etmek için tek araç olmadığı sürece istemli bir araçtır. Eğer gözlem tek ispat aracıysa mahkemenin bu aracı kabul etmesi ve mükellefin dosyasının incelenmesi için bunu vergi dairesine göndermesi gerekir. Zira vergi uyuşmazlıklarında mükellefin davasını ispat etmesi için gözlemin tek ispat aracı olduğu birçok durum bulunmaktadır. Nitekim genelde iş yerinin yanması, yıkılması, ürünlerin çalınması, gelir ve kâr miktarını ya da zararları tespit eden belgelerin kaybolması durumları gibi uyuşmazlıklar ve bunlar dışında ispatlaması istenen iddialarda mükellefin ispatta kullanacağı ispat araçları bulunmamaktadır. Bundan dolayı istinaf komisyonları birçok kararında saha taramasının önemini vurgulamışlardır. O kararlardan biri de bu

¹⁶⁶ ŞEVÂBIKE Sâlim-KESÂSİYYE Abdür-rauf, Vesâilü'l-İspâtEmâme'l-Kadâi'd-Darîbî (Vergi Yargısında İspat Araçları), İktisat ve Hukuk Bilimler Fakültesi, Dimaşk Üniversitesi, c. 22, S. 2, 2006, ss. 310-340.

¹⁶⁷ ATİYYE, s. 47.

komisyonların saha taramasını vergiyi değerlendirmede esas alınan ve yasal olarak itibar edilen resmi kurallardan biri saymasıdır¹⁶⁸.

d. Vergi Uyuşmazlıklarında Uzmanlıkla İspat

Maliye yönetimi ve vergi uyuşmazlıklarına bakan birimler bazen özel bir teknik yapıya sahip uyuşmazlıklarla karşılaşmaktadırlar. Bunlarda uyuşmazlık tarafları ve uyuşmazlığa bakan birimden bağımsız olan bir uzmanın görüşüne ihtiyaç duyulmaktadır. Bazen ürün vergiye tabi kılınmadan önce onun türünü belirlemek için uzmanlığa ihtiyaç duyulmaktadır. Bazen de teknik bir araştırma, saha araştırması ya da başka bir iş için uzmanlık gerekmektedir¹⁶⁹. Bununla beraber uzmanlık bir ispat delili sayılırsa bunun delil oluşu bağlayıcı değildir. Ancak İstinaf komisyonu ve Temyiz Kurulunun ispatta uzmanlığa itibar etmeyle ilgili tutumları değişkenlik göstermektedir. Bunlar bazı kararlarında uzmanlığın tüm sonuçlarını kabul etmemeyi kararlaştırmışlardır. İstinaf Komisyonu ve Temyiz Kurulu, her ne kadar uzmanlığa göre gelir miktarını düzenleme ve vergi miktarını düşürmeyi kabul etseler de mükellefin gelirinden hesaplanması gereken oranı uzmanların belirlediği miktarda vergiye tabi bir gelir olarak itibar etmemektedirler¹⁷⁰. Başka kararlarında ise uzmanlıkla ispat aracına tek başına itibar etmemişlerdir. Başka ispat araçlarıyla desteklendiği zaman buna itibar etmişlerdir. İstinaf Komisyonu'nun bir diğer tutumu ise uzmanların raporu soruşturma evraklarında geçen bilgileri tekrar ediyorsa ve teknik esaslara dayanmayan bir görüşe dayanılarak zararların titiz bir değerlendirmesini içeren fotoğrafların incelenmesini ifade ediyorsa uzmanların bu raporunun teknik bir görüşe dayanmaması sebebiyle bunun kabul edilmemesi yönündedir¹⁷¹. Aynı zamanda birçok durumda İstinaf Komisyonu ve Temyiz Kurulu'nun uzmanın raporunu kabul ettikleri ve kararlarında buna itibar ettiğini görmekteyiz. Örneğin Temyiz Kurul şunu kararlaştırmıştır: “Komisyonun toplanıp

¹⁶⁸ Birinci İstinaf Komisyonu 10.03.1993 Tarihli 139 Sayılı Yayımlanmamış Kararı.

¹⁶⁹ ATİYYE, s. 49.

¹⁷⁰ Birinci İstinaf Komisyonunun 08.08.1984 Tarihli 280 Sayılı Kararı. 1985 Yılına Ait Yıllık Kitap, c. 2, s. 9.

¹⁷¹ Temyiz Kurulu'nun 19.07.2001 Tarihli 21/L2/2001 Sayılı Kararı. 1998 Yılına Ait Yıllık Kitap, 2004, c. 2, s. 207.

müzakere etmesinden sonra temyiz kararına göre mükellefin 95, 96 ve 97 yıllarına ait kârı uzmanın kararlaştırdığına göre değerlendirilmesine karar verilmiştir”¹⁷².

2. Dolaylı İspat Araçları

Bazen ispat araçları karine, bildirim ve yemin gibi dolaylı olmaktadır. İspat edilmek istenen olaya doğrudan delalet etmemektedir. Bu başlıkta dolaylı araçları ele alacağız. Dolaylı ispat araçlarına nispeten vergi uyuşmazlıklarının özelliklerini ve vergi kanunu ışığında dolaylı araçların bu uyuşmazlıklara uygulanmasını açıklamaya çalışacağız.

a. Vergi Uyuşmazlıklarında Yasal Karineyle İspat

Irak'ta kanun koyucu birkaç yasal karineyi kabul etmiştir. Onlar da şunlardır:

1. Şimdiki senenin gelirinin tümü ya da bunun bir kısmının öğrenilememesi veya ispat edilememesi durumunda önceki senenin gelir miktarına itibar edilmesi karinesi. Kanun koyucu bu karinede mükellefin iki yıl peş peşe aynı faaliyete devam ettiğini varsayar. Bu karine kesin olmayan yasal bir karinedir. Çünkü mükellef, gelirinin miktarının değiştiğini ispat etmekle mükellef kılınmadan kendi faaliyet türünün değiştiğini ya da ekonomik durumun değiştiğini ispat ettiği zaman bu karineyi çürütebilir¹⁷³.

2. Doğru gelir miktarının anlaşmayla belirlenmesi ve onda uyuşmazlığın olmaması karinesi. Bu yasal karine geliri değerlendirme üzerinde anlaşma çerçevesini geçmemektedir. Yani üzerinde anlaşılan kişisel harcama, gelir maliyeti, safi gelir ve nihai vergi miktarları bu karinenin çerçevesine girmemektedir. Zira mükellef kişisel harcama ve gelir maliyetlerinin doğru olmadığını resmi belgelerle ispatlayabilir ya da hesaplama sisteminin kendi gelir kaynağına uymadığını ve başka bir gelir kaynağına uyduğunu resmi belgelerle ispatlayabilir. Başka bir açıdan kanunun koyucunun yasal karinenin geliri kapsadığını söylemesi, vergiyi kapsadığını

¹⁷² Temyiz Kurulu'nun 30.12.1998 Tarihli 156/L1/1998 Sayılı Kararı, 1998 Yılına Ait Yıllık Kitap, 2004, c. 3, s. 145.

¹⁷³ Örneğin istinaf komisyonunun bir kararında şöyle geçmektedir: “Önceki senenin aynı kaynağına göre gelirin değerlendirilmesine itibar edilmemesi ekonomik duruma uygun bir karar olmuştur”. İkinci İstinaf Komisyonu 26.12.1996 Tarihli 42 Sayılı Yayınlanmamış Kararı.

ise zikretmemesi “Açıklama varken delalete itibar edilmez” kuralının uygulanmasını gerektiriyor¹⁷⁴.

b. Vergi Uyuşmazlıklarında Bildirimle İspat

Vergi bildirimini şöyle tanımlanır; “*Mükellefin vergi idaresine sunduğu bir beyanat olup içinde faaliyet sonucu olan kâr, zarar ve vergiye tabi olan veya olmayan gelir miktarı açıklanmaktadır*”.¹⁷⁵ Şu şekilde de tanımlanır: “*Mali bir beyanattır. Bunun içinde mükellef genelde bir yıllık süre olan belli bir zaman içindeki gelirler, harcamalar, muafiyetler ve vergiye tabi olan safi gelirlerden oluşan mallarını açıklamaktadır*”¹⁷⁶. Şöyle de tanımlanmıştır: “*Belli bir sürede mükellefin sunduğu bir beyanattır. Mükellef bunda genel gelir ve vergiye tabi olan safi gelirini açıklar*”¹⁷⁷.

Vergi uyuşmazlıklarında bildirim bu özellikleri bulunmaktadır: Medeni alanlarda belli bir olayla ilgili bildirim bu olayın ispat edilmesine gerek bırakmaz. Çünkü dava çözülmeden önce uyuşmazlık çözülmektedir¹⁷⁸. Ama doğrudan vergi uyuşmazlıklardaki bildirim ise böyle değildir. Zira buradaki bildirim uyuşmazlığı ortadan kaldırmaz. Bilakis mükellef ile maliye yönetimi arasında özellikle de maliye yönetimi mükellefin sunduğu vergi bildiriminin doğruluğuna inanmadığı durumda olmak üzere uyuşmazlığın meydana gelmesine yol açar. Vergi uyuşmazlıklarındaki ispatta bildirim özel bir önemi bulunmaktadır. Vergi kanunları, mükellef tarafından sunulan bildirim değerlendirme yollarından biri saymakla ona büyük bir önem verdi. Kanun koyucu, gelir vergisi kanununda¹⁷⁹ kanunun belirlediği bazı durumlarda

¹⁷⁴ ATIYYE, s. 42-43.

¹⁷⁵ DAVUT, “Tahsînü’l-İz’âni’d-Darîbi an Tarîki Nizâmî’t-Takdîri’z-Zâtî fi’l-İrâk (Irak’ta Kişisel Değerlendirme Sistemi Yoluyla Vergi İtaatini İyileştirmek)”, Vergi Reformu Kongresi Araştırmaları, 21.11.2006, s. 45.

¹⁷⁶ FÂYİZ Hüsâm, el-Alâkatü Beyne’l-Mükellefi ve’l-Îrâdeti’d-Darîbiyye ve Eserühâale’t-Tahsîli ve’l-Cibâyeh (Mükellef ve Vergi İdaresi Arasındaki İlişki ve Bunun Vergileri Toplama Üzerindeki Etkisi), Yüksek Lisans Tezi, Yüksek Araştırmalar Fakültesi, Nablus Üniversitesi, 2008, s. 27.

¹⁷⁷ HİŞÂM RâdîHişâm, en-Nizâmü’l-Kânûnî li’l-Îdâreti’d-Dârîbiyye fi Filistin Beyne’n-Nazariyyetive’t-Tatbîk (Teorik ve Pratik Bakımından Filistin’deki Vergi İdaresinin Hukuki Sistemi), Yüksek Lisans Tezi, Yüksek Araştırmalar Fakültesi, Nablus Üniversitesi, 2004, s. 117.

¹⁷⁸ FEREC s. 378.

¹⁷⁹ 1982 Tarihli 113 Sayılı Irak Gelir Vergisi Kanunu, md. 27/1; 2005 Tarihli 91 Sayılı Mısır Gelir Vergisi Kanunu, md. 82.

mükellefin kendince bir değerlendirme beyanatı sunmakla yükümlü kılmıştır. Kanun koyucu akar vergisi kanununda¹⁸⁰ akarı 750000 dinardan fazla olan mükellefi yıllık bir rapor maliye yönetimine sunmakla yükümlü kılmıştır. Bu rapor Ocağın başından haziranın sonuna kadar olan sürede elde edilen akar gelirlerini değerlendirmekle ilgili gerekli bilgileri içerir. Arsa vergi kanununda da durum böyledir¹⁸¹. Zira kanun koyucu mükellefin elindeki arsa ya da arsa hissesi, bunların yüzölçümleri ve bölgeleriyle ilgili yazılı bir beyanatı maliye yönetimine vermesini zorunlu kılmıştır. Mükellef, kendi elinde olan arsalarda meydana gelen her türlü değişikliği Maliye Bakanı'nın belirlediği süre içinde maliye yönetimine bildirmelidir. Vergi kanunları mükellefin vergi bildirimini yapması gereken süre aralığını belirlemiştir. Mükellef belirlenen bu süre içinde vergi bildiriminde bulunmazsa cezalandırılır. Ayrıca maliye yönetiminin tahmini bir değerlendirme yapmasına maruz kalır¹⁸².

Vergi bildiriminin birtakım yararları bulunmaktadır. Onlar da uygun vakitte vergi toplamayı güvenceye almak, vergi dairesinin yükünü hafifletmek ve vergideki adaletin iyi bir şekilde devam etmesini sağlamaktır. Zira bildirim mükellef yapar. Kanun koyucunun açıkladığı gibi doğal olarak bildirim, mükellefin gerçek olayını ortaya çıkarmada daha titiz olmaktadır. Kanun koyucu vergi idarenin vergi raporunu sunma zorunluluğunu tebliğ etmediği mükellefin görevini açıklamış ve onu değerlendirme yapılan senenin Haziran ayının ilk gününü geçmeyecek şekilde raporu sunmakla yükümlü kılmıştır¹⁸³. Vergi idarenin kararıyla bu süre uzatılabilir¹⁸⁴.

Kanun koyucu belli süre içinde vergi bildirim görevinin yerine getirilmemesi ya da doğru zamanda yerine getirilip eksik olması ya da raporun gerçek dışı bilgileri ihtiva etmesi sonucunda farklı hukuki sonuçlar düzenlemiştir. Vergi memurunun birkaç şekilde vergi bildirimine müdahale ettiği görülmektedir. Onlardan biri vergi dairesinin mührüyle raporu mühürlemesidir. Bir diğeri ise vergi memuru kendi başına vergi bildirim formunu doldurmasıdır. Raporun geliş sayısı ve onun tarihini o

¹⁸⁰ 1959 Tarihli 62 Sayılı Akar Vergisi Kanunu, md. 29.

¹⁸¹ 1962 Tarihli 26 Sayılı Arsalar Vergi Kanunu, md. 5.

¹⁸² 1982 Tarihli 113 Sayılı Irak Gelir Vergisi Kanunu, md. 27/2; 2005 Tarihli 91 Sayılı Mısır Gelir Vergisi Kanunu, md. 83.

¹⁸³ 1982 Tarihli 113 Sayılı Irak Gelir Vergisi Kanunu, md. 27/2

¹⁸⁴ MURÂD Abdülfettâh, Şerhu Kânûni'd-Darâibale'd-Dahl (Gelir Vergileri Kanunu Açıklaması), Heycâ Şirketi, 1. Baskı, İskenderiye, ts., s. 372.

yazmaktadır. Tüm bu durumlarda vergi memuru genelde mükellefle tartıştıktan sonra vergi raporunun tümünü yazmaktadır¹⁸⁵. Raporun içeriğinin yargısal olmayan bir bildirim olduğu ortaya çıkmaktadır. Çünkü bu işlemler yargı önünde gerçekleşmemektedir. Vergi memurunun kendisi raporu yazmışsa ya da kendi resmi niteliğini gizleyerek raporu onaylamışsa raporun kendisi ya da şekilsel çerçevesi resmi bir dayanaktır. Ama mükellef vergi raporunu sunmuşsa ve vergi memuru onu düzenlememişse bu rapor sadece örfi bir dayanak olur¹⁸⁶. Vergi konusunda genel ilke şudur: Mükellef tarafından vergi dairesine verilen vergi bildirimini mükellefi bağlar. Maliye yönetimi tarafından hiçbir değişiklik yapılmadan bu bildirimde göre vergi konulmuşsa mükellef bu bildirimden vazgeçemez ya da idari veya yargısal olarak ona itiraz edemez¹⁸⁷. Bazı hukukçulara göre-ki biz de bu görüşü destekliyoruz-Irak kanun koyucu vergi bildirimini delil oluşuna bağlı olarak şu iki meseleyi birbirinden ayırmıştır:

Birincisi: kanun koyucu; mükellef ya da vergi bildiriminde bulunmakla yükümlü olan kişi veya mükellefin vekili için vergi bildirimini resmi bir kanıt kılmıştır. Lakin mükellef ve maliye yönetimi, vergi bildiriminde sahtekârlık olduğu gerekçesiyle buna itiraz ederek eşit derecede bunun aksini ispatlayabilirler.

İkincisi: kanun koyucu, vergi bildirimini içeriğini kanıt kılmıştır. Lakin sadece mükellefle sınırlı olan bir kanıttır. Kanun koyucu mükellefin bildirim içindeki bilgilerden farklı bir şeyi ispat edemeyeceğini ifade etmemiştir¹⁸⁸.

Mısır kanunu koyucu mükellefin sunduğu vergi bildirimini doğruluk karinesiyle birlikte kabul etmektedir. Ayrıca vergi muhasebesi için bildirimde geçen bilgileri esas almaktadır. Bildirimde geçen bilgilere istinaden vergi ödenir. Lakin mükellef bildirimde geçen bilgileri teyit eden beyanat ve belgelerle bunu desteklemesi gerekir. Bu şekilde olmazsa maliye yönetimi raporu ve gelir değerlendirmesini idari olarak geçersiz sayar. Zira Mısır kanunu koyucu, bildirim doğruluğunu ispat etmeme durumunu hiçbir şekilde bildirimde bulunmama

¹⁸⁵ ATİYYE, s. 36.

¹⁸⁶ EBÜ'L-VEFÂ Ahmed, et-Ta'likâlâKânûni'l-İspât (İspat Kanunu Üzerine Notları), el-Maârif Yayınları, 1. Baskı, 1978, s. 84.

¹⁸⁷ MUHAMMED, ss. 77-78.

¹⁸⁸ 1982 Tarihli 113 Sayılı Irak Gelir Vergisi Kanunu, md. 29.

durumuyla aynı kabul etmiştir. Maliye yönetimi, sadece sunulan beyanatlara göre değerlendirme işlemi yapmak zorundadır¹⁸⁹.

c. Vergi Uyuşmazlıklarında Yeminle İspat

Yeminin vergi uyuşmazlıklarında bir ispat aracı olarak kabul edilmemesi bu uyuşmazlıkların bir özelliğidir. Yemin medeni davalarda bir ispat aracı olarak kabul edilmektedir. Ama vergi uyuşmazlıklarında ispat aracı olarak kabul edilmemektedir. Çünkü yemin, taraflardan birinin idare olduğu bu tür uyuşmazlıkların niteliğiyle çelişmektedir¹⁹⁰. Nitekim kamu yönetimini (devleti) temsil eden idareye yemin ettirilemez. Zira kanun vergi uyuşmazlıkları dışında hasımlara yemin ettirilmesini kişisel olarak zorunlu kılmıştır. Hasımı temsil eden kişinin yemin etmesine müsaade etmemiştir. Çünkü yemin kişinin sorumluluğunda olan bir şeydir¹⁹¹. Kanunun kesin ya da tamamlayıcı yemin türlerini yönlendirmek ve yemin sonucunda ortaya çıkan etkileri düzenlemek için koyduğu hükümlerin, özellikle de yemin sorumluluğu olan kişiden yeminin alınıp diğer hasma verilmesiyle ilgili hükümlerin¹⁹² vergi davası taraflarının niteliğine uymadığı görülmektedir. Çünkü dava taraflarından biri maliye yönetimidir. Genel ilkelere göre ona yemin ettirilemez. Kamu sistemi, devleti temsil eden idareye yeminin verilmesini kabul etmemektedir. Mükellefe yemin ettirme hakkının maliye yönetimine verilmesi, ispat yükünü maliye yönetimine nakletme hakkını da mükellefe verir. Vergi kanunundaki ispat kuralları kamu düzeninden sayılmaktadır. Çünkü bu kurallar hazine haklarını korumaktan ibaret olan kamu yararıyla bağlantılıdır. Öte yandan Türk vergi sisteminde Vergi Usul Kanunu 3/B maddesinin delil serbestisine getirmiş olduğu sınırlamalardan ilki yemindir. Yemin, medeni yargılama kanununda delil olarak değerlendirilirken vergi yargılamasında kabul edilmeyeceği hukukla düzenlenmiştir. Bu yasak yazılı yargılamanın bir gereğidir. Yemin mükellefler (gerçek veya tüzel kişi) üzerinde psikolojik etki ve baskı oluşturmaktadır. Taraflardan birinin, bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği

¹⁸⁹ 2005 Tarihli 91 Sayılı Mısır Gelir Vergisi Kanunu, md. 89 ve 90/2.

¹⁹⁰ ABDÜLMÜN'İM, s. 57.

¹⁹¹ 1979 Tarihli 107 Sayılı Irak İspat Kanunu, md. 112; 1986 Tarihli 13 Sayılı Mısır Duruşmalar Kanunu, md. 183.

¹⁹² 1979 Tarihli 107 Sayılı Irak İspat Kanunu, md. 119; 1986 Tarihli 25 Sayılı Mısır İspat Kanunu, md. 125.

hususunda Tanrı'yı tanık gösterip namusu ile doğrularak beyanda bulunması olan yemin vergi kanununda kendine özgü yapısı gereğince delil olarak kullanılamaz. Çünkü vergilendirme ilişkisinin bir tarafında kişi (gerçek veya tüzel kişi) diğer tarafında idare yani devlet vardır. Uyuşmazlık halinde yemin teklif edildiğinde mükellef açısından hiçbir sorun olamamakla beraber, eşyanın tabiatı gereği kamu idarelerine yemin teklif edilemeyeceği bir gerçektir¹⁹³.

¹⁹³ ALKAN GÖRKEM Neslihan, "Türk Vergi Yargı sisteminde Delil", Ankara Barosu Dergisi 2013/1, s. 384.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE VE BAZI ARAP ÜLKELERİNİN VERGİ
KANUNLARINDA VERGİ UYUŞMAZLIĞINI ÇÖZME
YOLLARI

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK, IRAK VE ÜRDÜN VERGİ KANUNLARINDA VERGİ UYUŞMAZLIĞINI ÇÖZME YOLLARI

Vergi uyuşmazlığı, kanunun belirlediği bazı yollarla çözülmektedir. Uyuşmazlığa taraf olan her biri kendi görüşünde inat ettiği durumda bu vergi uyuşmazlığını çözmek için idari ve yargısal yollar bulunmaktadır. Hem vergi idaresi hem de vergi ödemekle mükellef olan kişi, tüm vergi uyuşmazlıklarında eşit derecede bu yollara başvurabilir. Burada Türk, Irak ve Ürdün kanunlarını karşılaştırarak bu çözüm yollarını inceleriz. Dolayısıyla bu bölümü iki başlıkta ele alacağız. Birinci başlıkta Türkiye ve bazı Arap ülkelerinin vergi kanunlarında vergi uyuşmazlığını çözen idari yollarını ve ikinci başlıkta ise bunun yargısal yollarını inceleriz.

I. TÜRK, IRAK VE ÜRDÜN VERGİ KANUNLARINDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARI ÇÖZÜM YOLLARI

Türki vergi kanununda vergi dairesi ya da mükellef vergi uyuşmazlığını çözmek için yargı yoluna başvurmadan önce idari ve barışçıl bir yolla uyuşmazlığı çözmeye çalışmaktadır. Bu çözüm de vergi idaresinin icra ettiği idari denetimle ya da mükellefin vergi dairesinde yaptığı itirazla olmaktadır. Türk vergi kanununda mükellefin yargı makamlarında itirazda bulunabilmesi için ilk önce vergi dairesine itiraz etmesinin zorunlu bir şart olmadığı görülmektedir¹⁹⁴. Arap vergi kanunlarında durum böyle değildir. Bu kanunlar, yargı makamlarında itirazın takibi kolay olsun diye mükellefin vergilendirme kararını veren vergi dairesine ilk önce itirazda bulunmasını zorunlu kılmışlardır. Lakin gümrük vergisinde durum farklıdır. Zira uyuşmazlığın çözülmesi için çözümün ilk önce idari yollarda aranması gerekir. Bu yollarla bir çözüm elde edilemezse o zaman yargısal çözüme başvurulabilir¹⁹⁵.

Türk vergi kanunu ve bununla karşılaştırılacak olan kanunlarda vergi uyuşmazlığını çözen idari yollarını üç başlıkta ele alacağız. Birinci başlıkta Türk

¹⁹⁴ ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 254.

¹⁹⁵ KARAKOÇ Yusuf, Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 29.

vergi kanununda vergi uyuşmazlığını çözenin idari yollarını inceleriz. İkinci başlıkta Ürdün vergi kanununda vergi uyuşmazlığının idari yollarını araştıracağız. Üçüncü başlıkta Irak vergi kanununda vergi uyuşmazlığını çözenin idari yollarını araştıracağız.

A. Türk Vergi Hukukunda Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları

Türk vergi kanununda vergi uyuşmazlığını çözenin idari yollarını üç başlıkta ele alacağız. Birinci başlıkta vergi uyuşmazlığını çözenin idari bir yolu olarak uzlaşma, ikinci başlıkta vergi uyuşmazlığını çözenin idari bir yolu olarak vergi hatasını düzeltme ve üçüncü başlıkta ise vergi uyuşmazlığını çözenin idari bir yolu olarak yüksek makamlara itiraz etme konularını inceleriz.

1. Türkiye Vergi Hukukunda Vergi Uyuşmazlığını Çözenin İdari Bir Yolu Olarak Uzlaşma

Uzlaşma, çeşitli yararları olan bir müessesedir. Uzlaşma müessesesinin amacı, uyuşmazlıkların yargı organına gidilmeden başlangıçta çözülmesi suretiyle zaman kaybının önlenmesi ve tarafların makul ölçüde fedakarlık etmeleriyle verginin kısa zamanda alınmasının sağlanması olarak belirtilebilir. Bu sayede yargı organlarının yükü hafifleyecek, yargı organlarında yapılan masraflar azalacak ve vergi alacağının değer kaybı önenebilecektir¹⁹⁶. Vergi mükellefi, vergi uyuşmazlığını çözmek için yargı makamlarına başvurmadan önce Türk Vergi Usul Kanunu'nun 12/1 maddesine göre uzlaşma yoluyla vergi dairesinde bu uyuşmazlığı çözebilir¹⁹⁷.

Uzlaşma yoluyla uyuşmazlığı çözmek çaba ve vakitten tasarruf sağlamaktadır. Zira bu yol, bir açıdan vergi dairesinin mümkün olduğu kadar en hızlı sürede vergi borçlarını toplama hakkını elde etmesi ve diğer bir açıdan da vergi mükellefinin uzun süren vergi davalarından ve vergi uyuşmazlığının çözülmesi için yargıya başvurulduğu zaman davanın hemen çözülememesi sıkıntısından kurtulmasını

¹⁹⁶ ÜSTÜN, Nasıl Bir Vergi Denetimi Ve Vergi Yargısı, s. 130.

¹⁹⁷ VUK, ek md. 12/1.

sağlamaktadır¹⁹⁸. Uzlaşma, iki farklı şekilde olabilmektedir: Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma.

a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

VUK'un Ek 11. Maddesine göre, mükellefler ile vergi dairesi, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gidebilirler. Kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyanına sebebiyet verilir ise, bundan kaynaklı vergi ziyayı cezası için uzlaşma yoluna gidilemez.¹⁹⁹ Vergi dairesi tarhiyat yapmadan öncesi uzlaşma yoluna başvurulabilir. Fakat bu yol, vergi dairelerinde yetkili olan komisyonlar tarafından verginin incelenmesi işinden sonra olmalıdır. Yetkili komisyonların yaptığı inceleme sonucunda vergiye tabi olunan malda tartışma meydana geldiği zaman uzlaşma yoluna başvurulabilir. Bu uzlaşma, hafif suçlar, genel ve özel aykırılıklarda olması gerekir. Vergi kaçırma gibi ağır eylemlerde uzlaşma olmaz. Doğrudan mükellef tarafından bir dilekçe verilmesiyle uzlaşma yoluna başvurulur. Mükellefler ya da noter onaylı yasal bir vekaletle onların vekillerinin dilekçeyi teslim etmesi gerekir. Dilekçe yetkili birime ya da uzlaşma komisyonlarına teslim edilir. Tekrar değerlendirme yapılmadan önce uzlaşma tutanağına yetkili mercilerde bu tutanağı itiraz etme hakkı konulur. En az 15 gün önce uyuşmazlık taraflarına belirlenen tarih ve yerin bildirilmesi gerekir. Bu süre dışında tebligatın gönderilmesi ya da uzlaşacak olan kişinin adresinden farklı bir adrese gönderilmesi durumunda uzlaşma gerçekleşmediği kabul edilecek ve uzlaşma sonrasında yapılacak olan işlemlerin hiçbiri yapılmayacaktır. Uzlaşma komisyonu bir başkan ve üç üyeden oluşur. Toplantılar komisyonun tüm üyelerinin hazır bulunmasıyla gerçekleşir. 3568 Sayılı kanuna göre sanayi veya ticaret odasından bir temsilci, oy kullanma hakkına sahip olmadan toplantıya katılabilir. Uzlaşma olduğu zaman bu toplantılar sonucunda şu sonuçlar ortaya çıkmaktadır²⁰⁰:

1. Toplantı sonuçları kesin sayılır. Vergi dairesi bu sonuçları uygulamak için gerekli işlemlere başlar.

¹⁹⁸ KARAKOÇ Yusuf, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılama Hukuku), Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s. 121.

¹⁹⁹ ARSLANER Hakan" Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu" UIİİD-İJEAS, 2016 (17):273-300 ISSN 1307-9832,ss280-281

²⁰⁰ ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 256.

2. Uzlaşma tutanağı onaylandıktan sonra dava açma ya da herhangi bir mercie itirazda bulunma hakkının sona erdiği uzlaşma tutanağına eklenir.

3. Mükellef ile üzerinde anlaşılan vergi cezaları hafifletilmez.

4. Mükellefe konulan vergi ya da verilen cezalar yasal olarak belirlenen süreden önce ya da bu süre içinde veya bu sürenin birazı ya da tümü geçtikten sonra tebliğ edilirse ödeme tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde yapılmalıdır.

5. VUK'un 112. maddesine göre verginin normal ödeme süresinin tarihinden uzlaşma tutanağının imzalanmasına kadarki sürede gecikme faizi hesaplanır.

Mükellef uzlaşma tutanağını imzalamaz ya da itirazlı bir şekilde imzalarsa bu uzlaşma durumu geçersiz sayılır. Bu durumda şu sonuçlar ortaya çıkar²⁰¹:

1. Verginin tekrar değerlendirilmesinden sonra uzlaşma talebinde bulunulamaz.

2. Verginin tekrar değerlendirilmesine yönelik yapılan tebliğden itibaren 30 gün içinde mükellef kendisine verilen cezaların hafifletilmesini vergi dairesinden talep edebilir.

3. Verginin tekrar değerlendirilmesiyle ilgili yapılan tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde vergi mahkemesinde adli dava açılabilir. Lakin vergi borçlarını hafifletme talebinde bulunma ve dava açma hakları birlikte kullanılamaz²⁰².

b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Bu uzlaşma vergi dairesinin tarhiyat sonrası olmaktadır. Uzlaşma komisyonu toplantıları bir başkan ve üç üyeye gerçekleşir. Mükellefin kendisi ya da onun yasal temsilcisinin uzlaşma komisyonuna dilekçe vermesi üzerine toplantı yapılır. Tekrar değerlendirmeye ilgili yapılan tebligat tarihinden itibaren 30 gün içinde tüm üyelerin hazır bulunmasıyla toplantı yapılır. En az 15 gün önceden toplantı tarihi ve yeri mükellefe bildirilmelidir. Mükellef toplantıya katılmazsa uzlaşma geçersiz sayılır. Bu uzlaşma yoluna başvurabilmek için şu şartlardan birinin bulunması gerekir²⁰³:

1. Tekrar yapılan değerlendirmede vergi hatasının bulunması.

²⁰¹ Türk Vergi Usul Kanunu, md. 112.

²⁰² Aksoy, Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul 1999,S123.

²⁰³ ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 259.

2. Mükellef ya da vergi muhatabının yanılıya düşmesi.
3. Vergi dairesinin vergi kaybını dayandırdığı yasal hükmün yürürlükte olmaması.
4. Uzlaşma yoluna başvurmayaya yol açacak şekilde vergi uyumsuzluğu konusunda vergi dairesi ve yargı arasında görüş ayrılığının bulunması.

Uzlaşma komisyonu bir başkan ve üç üyeden oluşur. Toplantılar komisyonun tüm üyelerinin hazır bulunmasıyla gerçekleşir. 3568 Sayılı kanuna göre sanayi veya ticaret odasından bir temsilci, oy kullanma hakkına sahip olmadan toplantıya katılabilir. Uzlaşma olmadığı zaman bu toplantılar sonucunda bir takım sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Mükellef uzlaşma tutanağını imzalamadığı zaman ya da itirazlı bir şekilde imzalarsa uzlaşma geçersiz olur. Bu durumda bazı sonuçlar ortaya çıkar. Onlardan bazıları da mükellefin 15 gün içinde borçların hafifletilmesini talep etmesi ya da uyumsuzluğun çözülmesi için yargıya başvurmasıdır. Lakin mükellef borçların hafifletilmesini talep etme ve yargıya başvurma haklarının ikisini birlikte kullanamaz. Uzlaşma komisyonuyla görüşme işlemi sona erdikten sonra anlaşmaya varılmadığı halde mükellef, dava açma sürecinin sonuna kadar olan sürede uzlaşma komisyonun onayladığı vergiyi kabul ettiğine dair bir dilekçe verebilir. Bu durumda dilekçe verildiği tarihten itibaren uzlaşma geçerli sayılır²⁰⁴.

Vergi mükellefi ve vergi dairesi arasında uzlaşma olunca üç nüsha uzlaşma tutanağı hazırlanır. Bir nüsha mükellefe ya da onun avukatına verilir. Bir nüsha vergi dairesine gönderilir. Bir nüsha da uzlaşma komisyonunda kalır. Uzlaşma tutanağı kesin olup içindekiler vergi dairesini bağlar. Herhangi bir idari ya da adli mercie dava açılmayacağı hususu tutanağa eklenir. Uzlaşma tutanağının sonuçları tebliğ edildikten sonra bir ay içinde mükellef vergi ve borçlarını öder²⁰⁵.

²⁰⁴ KIZILOT Şükrü, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara, 2000, s. 198.

²⁰⁵ CANDAN, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri Ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Temmuz 2006, s. 324.

2. Vergi Uyuşmazlığını Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak Vergi Hatasını Düzeltme

VUK 116. maddesine göre²⁰⁶ vergi dairesi ya da mükellef tarafından vergi hatasının düzeltilmesi vergi uyuşmazlığını çözmenin yollarından biridir. Düzeltilebilecek hatalar vergi hesaplamasındaki hatalar olabilir. Bu hatalar; çarpma, bölme, toplama ve çıkarmada yapılan hatalar gibi vergiye tabi olan matrah, vergi miktarı ve mükerrer vergiyle ilgili hatalar olabilir. Ayrıca mükellef tarafından sunulan rapor, vergi tahakkuk işlemleri, yükümlü olunan sene dışındaki bir senenin hesaplanması ya da aynı süre ve aynı mükellefe bir daha vergi konulmasıyla ilgili hatalar da olabilir. Tüm bu hatalar vergiyi hesaplamada meydana gelen hatalardır²⁰⁷.

Bazen vergilendirme işleminde de hata yapılabilmektedir. Bu hatalar da vergi mükellefi olan kişi, vergi mükellefi olma sebebi, yükümlülük konusu ve yükümlülük zamanıyla ilgili hatalar olabilmektedir. Aynı şekilde isim benzerliğinden, vergi muafiyetinden yararlanan bazı meslek sahiplerini vergiyle mükellef kılmaktan ve vergilendirme kanununun yürürlükte olmaması durumunda olduğu gibi vergilendirme zamanı dışında vergi tarhından kaynaklanan hatalar da olabilir. VUK'nun 119. maddesinin ele aldığı vergi hatasını düzeltmeyi gerektiren yollar şunlardır²⁰⁸:

1. Üst idari makamların yaptığı inceleme neticesinde hatanın görülmesi;
2. Hatanın teftiş esnasında ortaya çıkması;
3. Hatanın vergi incelenmesi esnasında ortaya çıkması;
4. Hatanın mükellefin müracaatı neticesinde ortaya çıkması.

Vergi dairesi hataları ortaya çıkarmışsa tereddüt edilmeyen vergi hatalarını re'sen düzeltir. Mükellef hatayı ortaya çıkarmışsa vergi hatasının düzeltilmesi için vergi dairesine itiraz dilekçesini sunar. Vergi hatasının düzeltilmesine yapılan itirazın

²⁰⁶ VUK, md. 116.

²⁰⁷ KARAKOÇ, s. 86.

²⁰⁸ VUK, md. 119.

süresi vergi borcunun doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıldır²⁰⁹.

3. Vergi Uyuşmazlığını Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak Yüksek Makamlara İtiraz Etme

Yüksek idari makamlarda itiraz etmek Türk vergi kanunundan vergi uyuşmazlığını çözmenin idari yollarından biridir. Mükellef vergi dairesi müdürlüğünde itiraz yapar. Vergi dairesi 60 gün içinde bu itiraza cevap vermelidir. Yoksa bu talep reddedilmiş sayılır. 60 günlük süre sona erince mükellef yüksek idari makamlardan bir cevap almazsa vergi uyuşmazlığının çözülmesi için adli yola başvurabilir²¹⁰. Üst makama başvurabilmek için konu bakımından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle mükellefler, vergi dairesinin vergilemeye ilişkin her türlü bireysel idari işlemine karşı “Vergi Dairesi Başkanlıklarına”; Vergi Dairesi Başkanlığı olmayan yerlerde ise “Defterdarlıklara” yazılı olarak başvurabilirler. Ancak bu başvuruların vergi davası açmak için belirlenmiş süreler içinde yapılması gerekmektedir²¹¹. Dolayısıyla hak düşürücü olan bu süreler içinde başvuruda bulunmayanlar başvuru haklarını kaybederler²¹².

B. Ürdün Vergi Kanununda Vergi Uyuşmazlığını Çözmenin İdari Yolları

Ürdün Haşimi Krallığı, büyük oranda vergi gelirlerine dayanan devletlerden biri sayılmaktadır. Zira vergiler, kamu harcamalarının karşılanması için gerekli olan gelirleri bütçeye finanse eden temel kaynak sayılmaktadır. Dolayısıyla vergiler tüm Ürdün halkının kamu ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Bundan dolayı Ürdün hükümeti bu kaynağa büyük önem vermektedir. Hükümet gerekli olan tüm yasal güvencelerle kamu hazinesinin bu gelirini desteklemeye devam etmektedir. Ayrıca vergi mükellefi vergi dengesinde en zayıf taraf olması sebebiyle kanun koyucu, ona belli güvenceler vermektedir. Bu güvenceler de vergi dairesi vergi alacağını almada kanunun belirlediği sınırları aştığı zaman mükellefin vergilendirme kararlarında vergi dairesine itiraz etme, değerlendirmeye karşı çıkma ve yeniden değerlendirmeyi talep

²⁰⁹ VUK, md.126.

²¹⁰ ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 261.

²¹¹ YÜCE Mehmet, Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Ocak 2015,s98

etme hakkının olmasıdır. Bir diğer güvence de vergilendirme kararında idare uyuşmazlığının idari bir yolu olarak cezada uzlaşma hakkıdır. İdari uyuşmazlık idari yolla çözülemediği zaman mükellefin bu uyuşmazlıkta adli yola başvurabilmesi için kanunu koyucu ilk önce idari yola başvurmayı zorunlu kılmıştır.

1. Ürdün’de Vergi Uyuşmazlığını Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak Değerlendirmeye İtiraz Etmek

Ürdün vergi kanunu, vergi değerlendirme kararının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde mükellefin değerlendirme kararına itiraz etmesine izin vermiştir.²¹³ Mükellef itiraz dilekçesiyle beraber itiraz gerekçelerini teslim etmesi gerekir. Bazen mükellef itiraz dilekçesiyle birlikte itirazın gerekçelerini sunmuyor. Danıştay’ın 67/281 sayılı kararına göre bu durum itirazın geçersiz olmasına yol açmaz²¹⁴ bu karar şunu ifade etmiştir: İtirazın gerekçelerinin zikredilmemesi sebebiyle itiraz geçersiz olmaz. Zira hukuk ve yargı şu iki durumda itirazın geçersiz olmasını kararlaştırmışlardır: Kanunun itirazı geçersiz kılması ya da kararın kendisinin bunu gerektirmesidir. Ürdün’de kanun koyucu mükellefi vergi levhasında verilmesi gereken vergileri ödemekle yükümlü kılmıştır. Mükellefin bunu şekil açısından kabul etmesi gerekir. Aynı şekilde yasal olarak belirlenen süre olan 30 gün içinde itiraz etmesini de zorunlu kılmıştır. Fakat mükellef hasta veya yolcu olduğu için bu yasal süre içinde itirazda bulunamazsa Ürdün vergi kanunu vergiyi değerlendiren idari birimin, mükellefi dinleyip itirazda zikrettiği gerekçeler konusunda onunla tartışma hakkı olduğunu kararlaştırmıştır. Ayrıca kanun mükellefin vergi dairesi tarafından belirlenen zaman ve mekanda hazır bulunmasını zorunlu kılmıştır. Mükellef hazır bulunmazsa vergi dairesi itirazda sunulan verilere göre uygun kararı alabilir. Bu karar; vergiyi artırma, eksiltme ya da iptal etme veya itirazı reddetme şeklinde olabilir. Ayrıca kanun; vergi dairesinin, vergilendirme kararlarına tekrar bakması için başka bir tarih belirlemesine müsaade etmiştir²¹⁵.

²¹³ 2009 Tarihli 28 Sayılı Geçici ÜGVK, md. 78.

²¹⁴ EBÛ ŞİRÂR, s. 20.

²¹⁵ MUSA Fellah el-Hac, KarârüTakdîriDarîbeti’ d-Dahli fi’l-Ürdün ve Turuki’t-Ta’ nifhiİdâriyyen, (Ürdün’de Gelir Vergisini Değerlendirme ve Buna İtiraz Etme Yolları), Avukatlar Sendikası, Amman, 1998, s. 184.

2. Ürdün Vergi Kanununa Göre Vergi Uyuşmazlığının İdari Bir Yolu Olarak Vergiyi Tekrar Değerlendirmek

1985 Ürdün Vergi Kanunu'nun 33. maddesi şunu ifade etmiştir: Bakan'ın vergiyi tekrar değerlendirme yetkisi bulunmaktadır. Bakan vergi dairesi ile koordineli bir şekilde bu değerlendirmeyi yapar. Zira vergi memurunun vergiyi değerlendirme işlemi şu şartlara tabidir²¹⁶:

1. Memur verginin ilk değerlendirmesini yapamaz. Zira o sadece değerlendiricinin yaptığı değerlendirmeyi tekrar yapar.

2. İlk değerlendirmenin üzerinden 4 yıl geçtikten sonra tekrar değerlendirme yapılamaz. Zira bu süre değerlendirme yapıldığı seneden itibaren başlar ve dört yıla kadar devam eder. Fakat bazı hukukçular bu sürenin uzun olduğu görüşündedirler. Bu süre içinde tekrar değerlendirilme yapılması talep edilebilir. Zira 1985 Tarihli 57 Sayılı Ürdün Vergi Kanunu şunu ifade etmiştir: Bakan ya da onun yetkilendirdiği kimse mükellefin kendisinin değerlendirme yaptığı sene ya da bu kanunun 29, 30 ve 31. maddeleri gereği değerlendirme bildirim tebligatının yapıldığı sene veya bu seneden sonra dört yıl içinde mükellefin kendisinin yaptığı değerlendirmeyi veya değerlendiricinin aldığı herhangi bir kararı tekrar inceleyebilir²¹⁷.

1985 Tarihli 57 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesi metninden anlaşıldığı gibi yetkili memurun yeniden değerlendirme yetkisi vergi miktarını artırmakla sınırlıdır. İstisna olarak memur bazı durumlarda vergi indiriminde bulunabilir. Bu durumlar da şunlardır:

1. Hesap hatalarını düzeltmek. Yetkili memur, vergiyi tekrar değerlendirince vergideki fazlalığın yanlış hesaplamadan kaynaklandığını öğrenirse bu hatadan kaynaklanan vergiyi düşürebilir.

2. Kişisel, ailevi ve üniversite muafiyetlerini düzenlemek ve mükellefin daha önce bir kısmını ödediği vergilerle takas yapmak için vergiyi düşürebilir.

²¹⁶ EBÛ KERŞ, s. 237.

²¹⁷ MUSA, s. 185.

3. Değerlendirilen vergi değerlendirme kararında 1000 dinardan fazlaysa memur indirim yapamaz. Fakat onun özel bir yetkisi varsa bunu yapabilir²¹⁸.

Ürdün vergi kanunu, bakan ya da onun tarafından görevlendirilen memurun mahkemece kararlaştırılan kararı tekrar incelemesini yasaklamıştır. Zira onların yetkileri, daha önce vergi istinaf mahkemesinin çıkardığı kararları incelemekle sınırlıdır. Şu da bilinmeli ki vergi yükünü ispat etme görevi değerlendiriciye aittir. Mükellefin zikretmediği ek bir geliri olduğu ya da bilfiil elinde bulunan ürünleri zikretmediği öğrenilince-ki bu durumda hazine vergisinin değeri düşmektedir-değerlendiricinin bunu ispat etmek için delil sunması gerekir. Ürdün Danıştay'ı, bunu 71/270 sayılı şu kararında kararlaştırmıştır: *“Makbuz mükellefin değerlendirme işini yapacağını ifade derse ve mükellefin varisleri bu olayı inkar ederlerse Gelir Vergisi Danıştay'ının vergi memurunu bu makbuzda geçenlerin sıhhatini ispatlamakla yükümlü kılması gerekir. Zira mükellefin gelir kaynağının olduğunu ispat etme yükü değerlendirme yapan memurunun sorumluluğundadır”*. Mahkemenin 85/227 sayılı kararında şöyle geçmektedir: *“Vergi, değerlendirme yılından önceki mali yıl içinde mükellefin elde ettiği gelire konulur. Değerlendirme memuru yeni bir gelir kaynağının olduğunu iddia ederse bunu ispat etme yükü ona aittir. Zira değerlendirme memuru gerçek olmayan ve varsayılan gelire vergi koyamaz”*²¹⁹. Bu işlem mükellef için adaleti gerçekleştirir. Zira onun hakkını güvenceye almaktadır. Tekrar değerlendirme yapan görevli memurun değerlendirmeyi yanlış yapması ve mükellefe haksızlık etmesini azaltmaktadır. Değerlendirme kararı alınmadan önce memurun mükellefi dinlemesi mükellefin bir hakkıdır.

3. Ürdün Vergi Kanununa Göre Vergi Uyuşmazlıklarını Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak Cezada Uzlaşma

Ceza Mahkemesi'ne dava açılması sonucunda cezada uzlaşmaya gitmekle ilgili 1985 Tarihli ÜGVK'nin 45. maddesi şunu ifade etmiştir: “Müdür bu kanunun 42, 43 ve 44. madde hükümlerine aykırı olarak işlenen herhangi bir eylemden dolayı verdiği cezada uzlaşmaya gidebilir. Mahkemeden kesin karar çıkmadan önce bu ceza gereği

²¹⁸ 1985 Tarihli 57 Sayılı ÜGVK, md. 22.

²¹⁹ 1985 Tarihli 85/227 Sayılı Ürdün Danıştay Kararı.

alınan her türlü önlemi durdurabilir ya da bu cezada uzlaşmaya gidebilir". Bu maddeden gelir vergisi dairesinin genel müdürünün uzlaşma yapma yetkisinin olabilmesi için iki şart olduğu ortaya çıkmaktadır²²⁰:

1. İşlenen eylemler 42, 43 ve 44. maddede geçen suç eylemlerine uygun eylemler olmalıdır.

2. Mükellefin işlediği eylemlere bakan Ceza Mahkemesi kesin kararı vermeden önce uzlaşmanın olması gerekir.

Müdür bu şartların gerçekleşmesinden emin olmalıdır. Mükellefin suç eyleminde bulunma davasına bakıldığı zaman bu durumların gerçekleşmesi gerekir²²¹:

1. Yasal esasın gerçekleşmesi. Yani bu eylemin kanunen suç sayılması gerekir.
2. Manevi esasın gerçekleşmesi. Yani mükellef eylemi iyi niyetle mi? Yoksa kötü niyetle mi yapmış?
3. Maddi esasın gerçekleşmesi.
4. Suçun zaman aşımına uğramaması.

Bu durumların gerçekleştiğinden emin olunduktan sonra mükellef ilk önce savcıya daha sonra da yetkili olan başsavcıya aktarılır. Bu aktarma dosyasının bir nüshası, mükellefe tebliğde bulunan vergi dairesi genel müdürüne gönderilir. Daha sonra mükellef vergi dairesine bir dilekçe verir. Onun talepleri ve itirazlarının incelenmesi için bunları dilekçede açıklar. Bazen iki taraf dava dosyasının kapanması üzerinde anlaşmaktadır. Genelde vergi dairesi mükellefin lehine davranarak vergi indirimine gitmektedir. Daha sonra bu durum resmi bir yazıyla başsavcıya bildirilmektedir. İki taraf tahkim komisyonu üzerinde de anlaşabilirler. Zira taraflar hakemler üzerinde anlaşılırsa her iki tarafın da mahkemenin işlemlerini durdurma hakkı ortaya çıkar. İki taraf belli bir durum üzerinde anlaşılırsa tahkim komisyonu bunu onaylar. Tahkimden maksat tarafların kendi aralarında bir hakem belirlemesidir. Burada iki tür tahkim bulunmaktadır²²².

²²⁰ 1985 Tarihli 57 Sayılı ÜGVK, md. 45.

²²¹ MUSA, s. 173.

²²² EBÜ'L-VEFÂ, et-Tahkîmbi'l-Kadâi ve bi's-Sulhi (Yargı ve Uzlaşmayla Tahkim), el-Maarif Yayınları, 2. Baskı, 1985, s. 294.

1. Uzlaşmayla yapılan tahkimdir. Bu tahkim kanun kurallarına bağlı değildir. Bölünmeyi de kabul etmez.

2. Yargıyla yapılan tahkimdir. Burada hakem kanun kurallarına bağlı olur.

Taraflar uzlaşma konusunda anlaşmazlarsa dava ceza mahkemesinde kalmaya devam eder. Mahkemenin verdiği karar mükellefin lehine veya aleyhine olabilir. İstinaf Mahkemesi'ne başvurularak bu karara itiraz edilebilir. Yani adli itiraz yoluna başvurulur. Mükellef adli itiraz yolunu kullandıktan sonra artık bu karar kesin hale gelip mükellef hakkında uygulanması gerekir²²³.

C. Irak Vergi Kanununda Vergi Uyuşmazlığını Çözmenin İdari Yolları

Irak Vergi Kanunu, tüm mahkemelerin vergi kanunun uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklara bakmasını yasaklamıştır. İtiraz komisyonları, istinaf komisyonları ve temyiz kurullarıyla vergi uyuşmazlığını çözerek bu konuda kendisine özel bir yöntem belirlemiştir. Bu komisyon ve kurullar bir hakim ve uzman olan birtakım maliye memurlarından oluşmaktadır. Bunlar vergi uyuşmazlığını çözmeye idari bir niteliğe sahiptirler. Irak'ta kanun koyucu, Ürdün'de kanun koyucuyu örnek almıştır. Maliye yönetiminin kararına uymayan mükellefin, gelir ve vergi değerlendirilmesi kararını çıkaran maliye yönetiminde itirazda bulunması gerekir. Zira mükellef maliye yönetiminin gelir, vergi ve buna bağlı şeylerin değerlendirmesine itiraz edebilir.

İdari aşamada vergi uyuşmazlığını çözmenin yolları üçe ayrılmaktadır. Birinci yol vergilendirme kararını çıkaran maliye yönetiminde itirazda bulunmaktır. İkinci ve üçüncü yol ise vergi uyuşmazlığını çözmenin idari bir yolu olarak istinaf komisyonlarında veya temyiz kurullarında itirazda bulunmaktır²²⁴ şimdi bu yolları ele alacağız.

²²³ EBÜ'L-VEFÂ, s. 294.

²²⁴ AHMED RâidNâcî, İlmü'l-Mâliyyeti'l-Âmmeve't-Teşrü'l-Mâlî fi'l-İrâk (Irak'ta Kamu Maliyesi ve Mali Yasama Bilimi), el-Âtik Yayınevi, Kahire, s. 175.

1. Irak Vergi Kanuna Göre İdari Uyuşmazlıkları Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak Maliye Yönetiminde İtirazda Bulunmak

Irak kanun koyucu, yürürlükte olan Gelir Vergisi Kanunu'nun 33. maddesine göre vergi değerlendirilmesinin doğruluğunu tartışma hakkını mükellefe vermiştir. 33. madde şunu ifade eder: *“Değerlendirilen gelir ve bunun vergisi mükellefe tebliğ edildikten sonra mükellefin, tebliğ tarihinden itibaren 21 gün içinde bu değerlendirmeyi yapan maliye yönetimine ya da vergilerin genel kurul dairelerinden herhangi birine yazılı olarak itirazda bulunabilir. İtiraz dilekçesinde itirazın sebepleri ve talep ettiği düzenlemeyi açıklar. Mükellef yaptığı itirazı ispat etmek amacıyla kendi geliriyle ilgili kayıt ve beyanatları maliye yönetimine teslim eder”*²²⁵.

Irak kanun koyucu, mükellefin vergilendirme kararına itirazda bulunabilmesi için gerekli olan birtakım şartları ileri sürmüştür. Bu şartlar da şunlardır:

1. İtiraz yazılı olmalıdır. Mükellef itirazın sebeplerini ve talep ettiği düzenlemeyi açıklamalıdır. Bunu ticari defter ve gerekli beyanatlarla desteklemelidir.

2. İtirazın tebliğ tarihinden itibaren 21 gün içinde yapılması gerekir. Bu süre itiraz hakkının düşme süresidir. Fakat itiraz eden kişi Irak'ta olmadığı ya da çalışamayacak derece hasta olduğu için ya da başka bir mücbir sebepten dolayı itirazda bulunmamışsa kanun maliye yönetiminin bu süreyi mükellef için uzatmasına müsaade etmiştir.

3. İtiraz eden kişi değerlendirilen vergiyi itiraz süresi içinde tek seferde ödemesi gerekir. Fakat o çalışmıyorsa Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı talimatlara göre maliye yönetimi bunu taksidde bölebilir²²⁶.

Bu şartlar sonucu bazı etkiler ortaya çıkmaktadır. Bunlar da maliye yönetiminin bu itirazı kabul veya reddetme hakkıdır. Ret kararı idari bir karar sayılır. Lakin uyuşmazlığı çözen bir karar değildir. Çünkü mükellef bu durumda istinaf Komisyonu'nda itirazda bulunabilir. Maliye yönetimi mükellefin değerlendirme kararına yaptığı itirazı kabul ettiğinde itiraz edilen değerlendirmenin ortaya çıkardığı

²²⁵ 1982 Tarihli 113 Sayılı Değiştirilmiş IGVK, md. 33.

²²⁶ CÂSİM Abdülbâsıt Ali, Şerhu Kânûni Darîbeti'd-Dahli'l-İrâkî Rakam 1113 li-Seneti 1982 ve Ta'dilâtühü (1982 Tarihli 113 Sayılı Irak Gelir Vergisi Kanunu ve Onun Değişikliklerinin Şerhi), el-Âtik Yayınevi, Beyrut, s. 253.

yasal durumlar düzeltilir. Vergi miktarı ya da bununla ilgili taksitler tekrar incelenir. İtirazda bulunan kişi ve maliye yönetimi geliri değerlendirme üzerinde anlaşabilirler. Bu tür bir anlaşma uyuşmazlığı nihai olarak çözen bir anlaşmadır. Dolayısıyla yürürlükte olan gelir vergisi kanununun 34. maddesine göre mükellefin İstinaf Komisyonu'nda itirazda bulunma hakkı ortadan kalkar²²⁷.

2. Irak Vergi Kanuna Göre İdari Uyuşmazlıkları Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak İstinaf Komisyonlarında İtirazda Bulunmak

Irak kanun koyucu vergi uyuşmazlığını çözmek için maliye yönetiminde itirazda bulunma dışında bir yol daha belirlemiştir. O da itiraz komisyonunun verdiği kararı istinaf etme yoludur. Mükellef itiraz komisyonunun çıkardığı kararı kabul etmediği durumda istinaf komisyonları denilen yetkili komisyonlarda itirazda bulunur. Zira mükellef, Maliye Bakanı'nın resmi gazetede yayımlanan kararıyla oluşturulan bu komisyonlarda itirazda bulunabilir. Bu komisyonlar bir hakim ve maliye işlerinde uzman olan iki memurdan oluşur. Asıl üyeler hazır bulunmadığı zaman onların yerine geçecek yedek üyeler belirlenir. Kanun koyucu, yürürlükte olan IGVK'nin 39. maddesine göre bu komisyonların yapacağı görev ve bakacağı davaları belirlemiştir. Bu görevler de şunlardır²²⁸:

1. Geliri değerlendirmeye ilgili işler malın vergiye tabi oluşu iade edilecek miktar ve indirimlere bakmak.

2. Maliye yönetimi tarafından İstinaf Komisyonu'na nakledilen davalarda gelir vergisi amacıyla ticari defter tutma sistemine aykırı olarak mükellefin yaptığı eylemlere bakmak. Bu durumda İstinaf Komisyonu yasal indirimlerden önce değerlendirilen gelirin %10 ila %25'i arasında bir para cezası belirler. Bunun 500 dinardan az olmaması gerekir. Mükellef bunu ödemediği takdirde para cezasının hapse çevrilmesi için dava ceza mahkemesine aktarılır.

Bu komisyonların yasal olarak kendilerine verilen görevleri yapabilmeleri için bazı şartların bulunması gerekir. O şartlar da şunlardır²²⁹:

²²⁷ 1982 Tarihli 113 Sayılı Değiştirilmiş IGVK, md. 34.

²²⁸ 1982 Tarihli 113 Sayılı Değiştirilmiş IGVK, md. 39.

²²⁹ 1982 Tarihli 113 Sayılı Değiştirilmiş IGVK, md. 35

1. Maliye yönetimi itirazı reddettikten sonra istinaf gerçekleşmelidir.
2. İtiraz yazılı olmalıdır. Yani itirazın bir dilekçeyle İstinaf Komisyonu'na ya da vergilerin genel kuruluna teslim edilmesi gerekir. Bununla beraber itirazı teyit eden tüm kayıtlı bilgiler teslim edilmelidir.
3. Maliye yönetimi tarafından değerlendirme itirazının reddedilmesiyle ilgili kararın tebliğ edilmesi tarihinden itibaren 21 gün içinde bu istinafa başvurulması gerekir. Fakat kararı istinafa götüren kişi Irak'ta olmadığı ya da çalışamayacak derece hasta olduğu için ya da başka bir mücbir sebepten dolayı istinafa başvurmada geç kalmışsa kanun, yasal süre geçtikten sonra maliye yönetiminin temyiz dilekçesini kabul etmesine müsaade etmiştir.

Bu komisyonlarda kanunun belirlediği bazı işlemlere uyulmalıdır. Zira komisyon duruşma tarihinden 7 gün önce mükellef ve maliye yönetimine tebliğde bulunur. Mükellef ve maliye yönetimi ya da onların vekilleri belirlenen tarihte geldikten sonra ya da teslim ettikleri yazılı bilgilerle yetindiklerini açıkladıktan sonra komisyon temyiz dilekçesine bakar. Komisyon gerekçelere dayanarak raporu iptal ya da teyit edebilir, vergi miktarını artırabilir ya da eksiltebilir. Aynı şekilde taraflar hazır bulunmazlarsa ya da onlardan biri geçerli bir mazereti olmadan gelmezse değerlendirmeyi kabul edebilir. Komisyon, temyize gönderilen karara bakmayı uygun gördüğü bir tarihe kadar erteleyebilir²³⁰.

3. Irak Vergi Kanuna Göre İdari Uyuşmazlıkları Çözmenin İdari Bir Yolu Olarak Temyiz Kurulu'nda İtirazda Bulunmak

Temyiz Kurulu'nda itirazda bulunmak Irak kanun koyucunun belirlediği vergi uyuşmazlığını çözmenin idari yollarından biridir. Zira mükellef ve maliye yönetiminin her biri Temyiz Kurulu'nda İstinaf Komisyonu'nun kararına itiraz edebilirler. Temyiz Kurulu, Maliye Bakanı tarafından çıkarılan ve resmi gazetede yayımlanan bir beyanatla oluşturulur. Komisyon, Danıştay'dan bir hakim, Maliye Bakanlığı'ndan iki genel müdür, Irak Ticaret Odası Birliği'nden bir temsilci ve Irak Sanayiler Birliği'nden bir temsilciden oluşur. Bu kurul yasal olarak sorumlu olduğu

²³⁰ 1982 Tarihli 113 Sayılı Değiştirilmiş IGVK, md. 36.

görevleri yapabilmesi için bazı şartların bulunması gerekir. Özetle bu şartlar şunlardır²³¹:

1. Vergi miktarının on bin (10000) dinardan daha yukarı olması gerekir. Çünkü bundan daha az ise yürürlükte olan gelir vergisi kanununun 40. maddesinin 2. fıkrasına göre istinaf komisyonunun kararı kesin sayılır ve Temyiz Kurulu'nda buna itiraz edilemez.

2. Tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde İstinaf Komisyonu'nun kararına itiraz edilmelidir.

3. Mükellef harç olarak, itiraza konu olan kararda belirlenen vergi miktarının %1 oranında Vergi Genel Kurulu'nun sandığına ödeme yapması gerekir. Bu miktar 1000 dinarı geçmemelidir. Bu harç nihai olarak kamu hazinesinin bir geliri sayılır.

Bu itiraz sonucunda bazı neticeler ortaya çıkmaktadır. Zira Temyiz Kurulu'nun kararı aşağıda gelen şu kararlardan biri olup onların dışına çıkamaz²³²:

1. Temyiz Kurulu, İstinaf Komisyonu'nun kararını iptal eder,
2. Ya da İstinaf Komisyonu'nun kararını teyit eder,
3. Ya da İstinaf Komisyonu'nun kararını değiştirir.

Temyiz Komisyonu'nun verdiği karar kesin sayılır. Başka hiçbir taraf ona dokunamaz. Bu kurulun kararları çıkmakla kesin olma derecesini kazanır.

II. KARŞILAŞTIRMALI OLARAK TÜRK, IRAK VE ÜRDÜN KANUNLARINDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜMÜ

Türk, Irak Ve Ürdün kanunlarında vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümünü incelemek için bu bölümü iki başlığa ayıracağız. Birinci başlıkta Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümü inceleriz. İkinci başlıkta ise Ürdün Haşimi Krallığı'nda vergi uyuşmazlıklarının çözümünü ele alacağız. Irak'ta vergi uyuşmazlıklarının çözümü bulunmamaktadır. Zira 1982 Tarihli 113 Sayılı Değiştirilmiş IGVK'nin 55. maddesi gereği vergi kanununun uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklara bakmayı tüm mahkemelere yasaklamıştır. Vergi uyuşmazlığını çözmek için kendisine özel bir yol belirlemiştir. Bir hakim ve uzman

²³¹ 1982 Tarihli 113 Sayılı Değiştirilmiş IGVK, md. 40.

²³² CÂSİM, s. 255.

olan iki maliye memurundan oluşan itiraz komisyonları, istinaf komisyonları ve temyiz kurullarıyla bu uyuşmazlığı çözmektedir. Uyuşmazlığı çözmeye bu komisyon ve kurullar idari bir niteliğe sahiptirler. Bu konuyu ileride ele alacağız.

A. Türk Vergi Hukukunda Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının en önemlisini, vergi yargısı teşkil etmektedir. Vergi yargısının birçok fonksiyonu bulunmaktadır. Vergi yargısı devletle mükellefe arasındaki çıkar çatışmasının sona erdirilip bir çözüme kavuşturulması bakımından hayati bir öneme sahiptir. Vergi yargısı, vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluk denetimini sağlarken vergilerin kanuniliği, hukuk devleti ve kanuni idare ilkelerine dayanmaktadır. Vergilerin kanuniliğinin sağlanmasında yargı denetimi önemli rol oynamaktadır. Uyuşmazlıkları çözüme kavuştururken, devletle birey arasındaki çıkarlar dengesinin kurulmasına da hizmet etmektedir²³³. Mükellef, kendisiyle vergi idaresi arasında meydana gelen uyuşmazlığın çözülmesi için yargıda itirazda bulunmadan önce idari olarak bu uyuşmazlığın çözülmesi için vergi dairesinde itirazda bulunur. Memnun kalacağı bir çözüm elde etmeyince bu uyuşmazlığı çözmek için yargıya başvurur. Vergi çerçevesinde meydana gelen uyuşmazlık iki şekilde olabilmektedir²³⁴. Bu uyuşmazlıklardan biri vergi işleminde idari işleri düzenleyen işlemlerde olmaktadır. Diğer ise vergilendirme işleminde yasa, anayasa ve bireysel işlemlere aykırı davranmaktan kaynaklanmaktadır. Türk Anayasası'nın 125. maddesine²³⁵ göre bu tür işlemlerdeki uyuşmazlık ilk aşamada vergi yargısına götürülür. Daha sonra anayasal yargıya aktarılır. Bu maddeye göre yargı yoluyla tüm idari eylem ve işlemlere itiraz edilebilir. Vergi yargısı konusu idari bir işlem olduğundan kişiler bu işlemlere itiraz edebilir. Daha önce söylediğimiz gibi vergi uyuşmazlığı; vergilendirme işlemi düzenleyen vergi kanunları ve düzenleyici talimatların anayasaya uygunluklarına Anayasa Mahkemesi ve Danıştay'da itiraz etmekten kaynaklanabilir. Uyuşmazlık, vergi dairesi tarafından alınan kararlara vergi yargısı, istinaf mahkemesi ve Danıştay'da itiraz etme yoluyla da meydana gelebilir.

²³³ ÜSTÜN, Nasıl Bir Vergi Denetimi Ve Vergi Yargısı,s86

²³⁴ KIZILOL Şükrü-ŞENYÜZ Metin-TAŞ Metin-DÖNMEZ Recai, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 175.

²³⁵ Türkiye 1982 Anayasası, md. 125.

Şimdi bu mahkemelerde vergi uyuşmazlığının çözülmesini ayrı başlıklarda ele almaya çalışacağız.

1. Türk Vergi Hukukunda Göre Anayasa Mahkemesi'nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü

Burada vergilendirme işlemi düzenleyen vergi kanunları, yönetmelikler ve talimatların anayasaya uygunluklarıyla ilgili vergi uyuşmazlığını çözenin adli yollarını inceleriz. Bunu üç başlıkta ele alacağız. İlk olarak vergi kanunlarının anayasaya uygunluklarıyla ilgili uyuşmazlığı çözmeye yolunu ve son olarak da vergi alanında insan haklarıyla ilgili vergi uyuşmazlığını Anayasa Mahkemesinde çözmeye yolunu inceleriz.

a. Anayasa Mahkemesine Başvuru

Türkiye'de anayasaya aykırı çıkarılan vergi kanunlarına karşı Anayasa Mahkemesi'ne gidilebilmektedir. Anayasa Mahkemesi'ne iki şekilde başvurulabilir. İlk olarak; vergiyle ilgili bir kanun hükmünün Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülerek anayasa mahkemesinde iptal davası açılabilir. Çıkarılan vergi kanunlarının anayasanın özellikle 73. maddesinde belirlenen ilkelere uygun olması gerekir²³⁶. Bu ilkelere aykırılığın iddia edilmesi durumunda Anayasa Mahkemesi'nde dava açılabilir. Vergi kanunları hükümlerinin Anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla doğrudan iptal davasının, ilgili kanunun Resmi Gazetede yayımlanması tarihinden itibaren (60 gün içinde) açılması gerekir²³⁷. Anayasa m. 151'e göre bu şekilde yapılan uygunluk denetimi hukuk literatüründe "soyut norm denetimi" şeklinde isimlendirilmektedir. Davayı kimlerin açabileceği, Türk Anayasasının 150. maddesinde belirtilmiştir. Bu yetkiye sahip olan kişi ve kuruluşlar arasında; cumhurbaşkanı, iktidar partisi, ana muhalefet partisi meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tam sayısının en az beşte biri tutarındaki üyeler sayılmıştır.

İkinci olarak; kanun uygulandığında mahkemeler önünde anayasaya aykırılık şüphesi olduğunda mahkeme bekletici mesele yaparak Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yoluna gider. Mahkemelerde görmekte olduğu davalarla ilgili (60 gün sınırlaması

²³⁶ BİLİCİ, s. 185.

²³⁷ CANDAN Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Adalet Yayınları, 3. Baskı, Ankara 2009, s. 322.

olmaksızın) bu şekilde gerçekleşen Anayasaya uygunluk denetimi de "somut norm denetimi" şeklinde isimlendirilmektedir²³⁸. Bu somut norm denetiminde hakim, baktığı davaya uygulanacak kanun hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya davanın taraflarından birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasını ciddi bulursa, dosyayı itiraz yoluyla Anayasa mahkemesine gönderebilir. Bu şekilde, kendisine doğrudan dava açma hakkı tanınmayan kişi ve kuruluşlar, diğer mahkemelerde açtıkları davalarda, Anayasaya aykırılık iddiasında bulunarak, konuyu Anayasa Mahkemesine intikal ettirebilmektedirler²³⁹. Anayasa Mahkemesinin verdiği kararlar Resmi Gazete'de yayımlanır, yasama, yürütme ve yargı organları ile idare mahkemeleri ve gerçek ve tüzel kişileri bağlar. Geriye yürümez bu kararlar. Resmi Gazete'de yayımlandıkları tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarih kararın Resmi Gazete'de yayımlandığı günden başlayarak bir yıl geçmez²⁴⁰.

b. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Anayasa Mahkemesi'nde Bireysel Başvuru Yolu

Türk Anayasası'nın 148. maddesi şunu ifade etmiştir: "*Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır*"²⁴¹.

Bireysel başvuruda bulunabilmek için ihlal edildiği iddia edilen hakkın, hem Anayasada güvence altına alınmış olması hem de (AİHS) ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamında olması gerekir. AYM'ye bireysel başvurunun AİHM'de Türkiye aleyhine açılan davaları azaltmak amacı bu şartla birlikte somutlaşmaktadır. Çünkü Birleşmiş Milletler tarafından kabul edilen "İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi", "Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi", "Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme" gibi insan

²³⁸ AKDOĞAN Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s. 158.

²³⁹ ÖNER Erdoğan, ergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012, S221

²⁴⁰ ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 156.

²⁴¹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, md. 148.

haklarına ilişkin uluslararası metinlerde kabul edilen temel hak ve özgürlüklerin içeriği ve kapsamı, AİHS'den farklılık gösterebilmektedir²⁴². Bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren (30 gün içinde) yapılması gerekir. Vergi işlemleri ve davalarında, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin mülkiyet hakkı, ayrımcılık yasağı, adil yargılanma hakkı, etkili başvuru hakkı, özel hayatın ve iletişimin gizliliği, düşünce özgürlüğü gibi hükümlerine temas edilebilmektedir²⁴³. Bu nedenle, vergilendirme ile ilgili işlem ve davalarda, temel hak ve özgürlükler ihlal edilebilir. Dolayısıyla, vergilendirme ile ilgili işlem ve davalarda; olağan idari ve yargısal başvuru yollarının tüketilmesinden sonra, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve eki protokollerde güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği iddiası ile Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunulabilecektir²⁴⁴.

2. Vergi Mahkemeleri, İstinaf Mahkemeleri ve Danıştay'da Vergi Uyuşmazlığının Çözümü

Bu mahkemelerde vergi uyuşmazlıklarını çözme yolu üç başlıkta ele alacağız. Birinci başlıkta vergi mahkemelerinde, ikinci başlıkta istinaf mahkemelerinde ve üçüncü başlıkta Danıştay'da vergi uyuşmazlığını çözme yolunu ele alacağız.

a. Vergi Mahkemelerinde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü

Türkiye'de kanun koyucu, vergilendirme kararının tebliğ edilme tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemelerine başvurarak vergilendirme kararlarına karşı dava açma hakkını mükellefe vermiştir. Ödeme emri ve önleyici haciz durumlarında olduğu gibi bazen bu süreye birtakım istisnalar getirilmektedir²⁴⁵. Zira mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde bu mahkemelerde itirazda bulunma hakkı verilmiştir. Vergi mahkemeleri, kamu bütçesi ve il özel idareleri tarafından konulan vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklara; belediye ve köy idaresi tarafından konulan vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıklara bakar²⁴⁶. Bu mahkemeler 30 ilde

²⁴² YÜKSEL Metin, *Anayasa'nın Yorumlanması*, Asil Yayıncılık, Ankara 2008, s. 23

²⁴³ BİLCİ Nurettin, *Türk Vergi Sistemi*, Savaş Yayıncılık, 38. Baskı, Ankara, 2016, s. 193.

²⁴⁴ ÖZMEN Mehmet Akif, *Vergi İthalatları Vergi Yargısı İlke ve Esasları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 147.

²⁴⁵ ŞENYUZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 266.

²⁴⁶ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s. 201.

bulunmaktadır. Her bir mahkeme bir başkan ve yeterli derecede üyelerden oluşmaktadır. Mahkemenin kararlarını bir başkan ve en az iki üye verir. Bazen istisna olarak bu kararları bir hakim verir. İdari aşamada uzlaşmaya varılmazsa vergi uyuşmazlığının çözülmesi için uzlaşma olmadığına dair tutanağın tebliğ edilme tarihinden itibaren (30 gün içinde) bu mahkemelere başvurularak itirazda bulunulabilir²⁴⁷. Vergi mahkemesindeki dava dilekçesinin, İYUK'un 16/b.3 maddesinin ele aldığı şu bilgileri içermesi gerekir. Bunlar da tarafların isimleri, adresleri ya da vekillerinin isimleri, dava açmada dayanılan deliller, dava konusu ve gerekçeleri, yazılı olması gereken vergilendirme kararı, mükellefin vergi numarası ya da mükellefi tüzel kişi değilse onun T.C. kimlik numarasıdır²⁴⁸. Mahkemelerin verdiği bu kararlar mükellefin lehine veya aleyhine olabilir. Eğer onun lehine ise verdiği ceza ve vergileri geri alır. Ama onun aleyhine ise vergi mahkemesi bu durumu vergi dairesine tebliğ eder. Bu durumda mükellef, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde inceleme esnasında kendisine verilen tüm cezaları ve konulan vergileri vermelidir. Mükellef vergi mahkemesinin verdiği kararı kabul etmezse tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde istinaf mahkemelerine başvurarak bu kararlara itiraz edebilir. İstinaf mahkemelerine başvurarak itirazda bulunmak vergi mahkemelerinin verdiği kararlarını yürürlüğünü durdurmaz. Fakat istinaf mahkemesi yürütmeyi durdurma kararı verebilir.

b. İstinaf Mahkemelerinde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü

Türkiye’de kanun koyucu vergi mahkemelerinin verdiği kararlara itiraz etme hakkını mükellef ve idareye vermiştir. Bu mahkemeler Türkiye’nin sekiz ilinde kurulmuştur. Bu mahkemeler 20 Temmuz 2016’da göreve başladı. Vergi mahkemelerinin kararlarının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde bu mahkemelere başvurularak itirazda bulunulabilir. İstinaf mahkemelerinde itirazda bulunmak vergi mahkemelerinin kararlarını yürütmesini durdurmaz. İstinaf Mahkemesi bir başkan ve iki üyeden oluşur. İstinaf sistemi; “Kararlara Karşı Başvuru Yolları” başlığı altında İYUK’un 45. maddesinde düzenlenmiştir. 1. fıkrada; “İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm

²⁴⁷ BİLİCİ Adem, BİLİCİ Nurettin, Vergi Kanunları, Savaş Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara, 2017, s. 179.

²⁴⁸ İYUK, Md. 16/B.3.

bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir²⁴⁹. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz”, hükmüne yer verilerek istinafa konu davalar, istinaf mercii, başvuru süresi ve sınırları belirtilmiştir²⁵⁰.

İstinaf Sisteminde Yargılama ve Karar: İYUK m.45/3 ve 4 'te istinaf başvurusunun yapıldığı Bölge İdare Mahkemesi'nin yargılamayı nasıl yapacağı ve karara bağlayacağına ilişkin usul açıklanmıştır. Birinci olarak; Bölge idare mahkemesi, istinaf başvurusu üzerine yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir²⁵¹. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir. İkinci olarak; Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu durumda bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir. Üçüncü olarak; Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulursa, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olursa, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir²⁵².

c. Danıştay'da Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü

²⁴⁹ KARAKOÇ Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, Alfa Yayın Dağıtım, İstanbul, 1995, s. 106.

²⁵⁰ TOYDEMİR Seçkin “Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Türk İdari Yargı Sistemi” İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Yüksek Lisans Program, 2013, s. 80.

²⁵¹ ŞENYUZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 269.

²⁵² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 204.

Danıştay'a başvurularak istinaf mahkemelerinin verdiği kararlara karşı kanun yoluna gidilebilmektedir. Bu da 20 Temmuz 2016'dan itibaren istinaf mahkemelerinde yargılama sistemi başladıktan sonra oldu. Zira İYUK'un 46/2 maddesine göre istinaf edilen kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde istinaf mahkemelerinin verdiği karara itiraz edilebilir²⁵³. Vergi uyuşmazlıkları yönünden Danıştay'ın görevleri;

Danıştay: Cumhurbaşkanının vergiye ilişkin kararları ile bakanlıkların vergilemeye ilişkin düzenleyici işlemlerine karşı açılan davaların Danıştay'da çözümlenmesi öngörülmüştür (2575 sayılı Danıştay Kanunu md. 24). Örneğin, Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığınca müştereken belirlenen Emlak Vergisi matrahının tespitinde kullanılan bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı dava açma yetkisi Ticaret ve Sanayi Odaları tarafından ilanı izleyen 30 gün içinde Danıştay'da dava açılmaktadır.

Danıştay; Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği nihai kararlar ile Danıştay Dava Dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği nihai kararlara karşı Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda temyiz mercii olarak görevlidir.

Danıştay; Farklı Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresinde olan mahkemeler arasında bağlantı iddialı davaya hangi mahkemenin görevlendirileceğine Danıştay karar vermektedir²⁵⁴.

Danıştay; Farklı Bölge İdare Mahkemesinin yargı alanı içinde yer alan birden fazla vergi mahkemesi arasında yetki ve görev uyuşmazlıklarında yetkili ve görevli mahkemenin tespiti Danıştay'da yapılmaktadır.

Danıştay; hukuksal boşlukların doldurulması ve çeşitli dava dairelerince verilen farklı kararların arasında birlik sağlanması amacıyla içtihat oluşturmak görevi Yüksek Mahkeme sıfatıyla Danıştay'a aittir. Konusu 100 bin TL'yi aşan tam yargı

²⁵³ BİLİCİ, s. 180.

²⁵⁴ GÖRÜR Hamit "Adil Yargılanma Hakkı ve İdari Yargıda Görünüm" Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2010, s. 35.

davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar temyiz edilebilir²⁵⁵. 100.000'den aşağı olanlar için temyize gidilemez. İstinaf aşamasında bunlar kesinleşir.

Cumhurbaşkanı; çıkan kararlar, talimatlar, vergi yönetmelikleri ve genel tebligatlar gibi vergi yönetmeliği ve talimatlarının anayasaya uygunluklarına Danıştay'da itiraz eder. Kanun koyucu, anayasaya aykırı olan yönetmelik ve talimatların iptal edilmesi amacıyla Danıştay'da yapılacak olan itirazın, bunların resmi gazetede yayımlandığı tarihten itibaren 60 gün içinde yapılması gerektiğini belirtmiştir²⁵⁶. Temyiz edilmesi durumunda Danıştay aşağıdaki gibi kararlar verebilir: Onama, Bozma, Kararın gerekçesini değiştirerek onama, Kararı düzelterek onama, Kısmen bozma kısmen onama. Danıştay'ın onama kararı, bölge idare mahkemesi kararının hukuka uygun bulunduğunu ifade eder ve kararın kesinleşmesi sonucunu doğurur²⁵⁷. Danıştay'ın bozma kararı, bölge idare mahkemesi kararının hukuka ve usule aykırı bulunması anlamına gelir. Bu durumda karar yeniden ele alınmak üzere bölge idare mahkemesine gönderilir. Bölge idare mahkemesi Danıştay'ın bozma kararına uyduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır. Buna karşılık, bölge idare mahkemesi Danıştay'ın bozma kararına uymaz ve ilk vergi kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi halinde, Danıştay vergi daireleri kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Bu karar uyulması zorunlu kesin karardır. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçe Danıştay tarafından doğru bulunmaz veya eksik bulunursa, Danıştay kararı, gerekçesini değiştirerek onaylayabilir. Kararda, yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar düzeltilmesi mümkün eksik veya yanlışlıklar varsa, karar düzelterek onanır. Kararların kısmen onanması veya kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir²⁵⁸. T.C. D A N I Ş T A Y Vergi Dava Daireleri Kurulu Esas No : 2017/223 Karar No : 2017/278 Finansal kiralama sözleşmesine istenen kiralanan aracın mülkiyetinin, sözleşme süresinin sonunda kiracıya kendiliğinden devri mümkün olmayıp, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununun 6'ncı maddesinde kiracıya, sözleşme süresi

²⁵⁵ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s. 205.

²⁵⁶ İYUK md.7/1, 4.

²⁵⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 209.

²⁵⁸ ŞENYUZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 267.

sonunda kiralanana satın alma hakkı tanındığından, finansal kiralama şirketinin kesinleşmiş borcu nedeniyle, kiralanana araca konulan hacizde yasaya aykırılık bulunmadığı hakkında. Düşüncesi: Temyiz isteminin kabulüyle, ısrar kararının Danıştay Dokuzuncu Dairesinin bozma kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği düşünülmektedir²⁵⁹.

B. Ürdün Vergi Kanununa Göre Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü

Yürürlükte olan Ürdün anayasası, hakkının yendiğini düşünen herkesin kendi haklarını talep etmeleri için yargıya başvurmalarına izin vermiştir. Yürürlükte olan Ürdün anayasasının 101. maddesinin 1. fıkrası şunu ifade etmiştir: “*Mahkemeler herkese açık olup onların işlerine müdahale edilemez*”.²⁶⁰ Bu maddenin 2. fıkrasında açık mahkemenin oturumlarının açık olacağını ifade etmiştir. Kamu yararı bu oturumların gizli olmasını gerektirirse o zaman gizli olur. ÜVK, idarenin vergi kararlarına itiraz etmenin adli yollarını belirlemiştir. Bu konuda o, vergilendirme ve vergileri toplama kararlarıyla ilgili olan davalara bakmayı tüm mahkemelere yasaklayan IVK’den farklıdır. Böylece IVK, açık bir şekilde Irak anayasasına aykırı davranmıştır. Zira Irak anayasasının 100. maddesi; yasama organının idari yönetimin işlerini itirazdan koruyan bir kanun çıkaramayacağını belirtmiştir²⁶¹. Bunun yanı sıra Ürdün gibi bazı Arap ülkelerinde olduğu gibi Irak’ta şimdiye kadar özel bir vergi yargısı bulunmamaktadır. Bu başlıkta vergi uyuşmazlığını çözenin adli yollarını inceleriz.

1. İlk Derece Vergi Mahkemesi’nde Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları

ÜVK, yürürlükte olan kanununu 42. maddesinin a fıkrasına göre ilk defa ilk derece vergi mahkemelerini oluşturmuştur. Bu mahkemeler; iptal edilen 1985 Tarihli 57 Sayılı ÜGVK’nin 34. maddesinin 2/a fıkrası gereği; değerlendirme kararlarına yapılan itiraz ve tekrar değerlendirme için sunulan istinaflara bakan Gelir Vergisi İstinaf Mahkemesi’nin yerine geçti. İlk Derece Vergi Mahkemesi, vergi kanunu hükümlerinin uygulanmasından kaynaklanan tüm dava ve aykırılıklara bakmaya

²⁵⁹ DANIŞTAY DERGİSİ, SAYI: 145, YIL: 2017, s. 269.

²⁶⁰ Yürürlükte olan Ürdün Anayasası, md. 101, f. 1.

²⁶¹ 2005 Tarihli Irak Cumhuriyeti Anayasası, md. 100.

başladı. Bu uyuşmazlıklar; vergi, yasal tazminat ya da gecikme cezasıyla ilgili olabilir. Bu mahkemeler bir başkan ve birtakım üyelerden oluşur. Bunlar Yargı Kurulu tarafından tayin edilirler. Bu mahkemeler bazen bir hakimden de oluşmaktadır. Bu mahkemeler, sistem hakimleri için geçerli olan hukuk hükümlerine tabidirler, ÜVK'ye göre yetkilerini kullanırlar. Bu mahkemelere gelen dava ve dilekçelere acil niteliği verilir. Bunların oturumları açık bir şekilde yapılır. Diğer bir yandan ÜVK, vergi savcılığını da oluşturmuştur. Bu savcılık ihtiyaca göre bir savcı ve yardımcılardan oluşur. Bunlar Adalet Bakanı ve İçişleri Bakanı'nın ortak kararıyla atanırlar. Zira vergi savcısı, Vergi Dairesi'nin taraf olduğu tüm davalarda İlke Derece Vergi Mahkemesi'nde vergi dairesini temsil eder. Onun bu kanun hükümlerine göre inceleme yapma, hukuki ve adli kararlar alma, dava açma ve yürütme hakkı bulunmaktadır. İlk derece vergi mahkemeleri şu itirazlara bakmakla yetkilidirler²⁶²:

1. İtiraz Kurulu'nun verdiği karar kabul edilmediği zaman İtiraz Kurulu'nun yazılı olarak kararı tebliğ etmesinden itibaren 30 gün içinde mükellefin bu karara yaptığı itiraza bakmak.

2. İdari değerlendirme ve inceleme kararları ya da İtiraz Kurulu'nun verdiği kararları düzenleyen kararlara tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde mükellefin yaptığı itiraza bakmak.

3. Kanun hükümlerine aykırı olarak işlenen suçlara bakmak.

4. Tedbir amaçlı haciz ya da yolculuk yasağını iptal etme kararlarına itiraz etme dilekçelerine bakmak.

5. Para cezasının verilmesi, düşürülmesi ya da iptal edilmesini ele alan yürürlükteki vergi kanununun 52 ve 53. maddeleri gereği mükellefin Bakan tarafından çıkarılan cezalandırma kararına yaptığı itiraza bakmak.

Ürdün'de kanun koyucu, vergi davalarının İlk Derece Vergi Mahkemesi'nde görülebilmesi için bulunması gereken birtakım şartları ileri sürmüştür. Bu şartların bir kısmı biçimle bir kısmı da içerikle ilgilidir. İtirazda bulunan mükellefin bu şartlara riayet etmesi gerekir. Bu şartlar şunlardır²⁶³.

²⁶² HASÂVİNE Cihâd, İlmü'l-Mâliyyeti'l-Âmmeve't-Teşfî'u'd-Darîbî (Kamu Maliyesi ve Vergi Kanunu Bilimi), Vâil Yayinevi, Amman, 2010, s. 204.

²⁶³ Geçici olan 2009 Tarihli 28 Sayılı ÜGVK md. 33.

1. İdari itiraz yollarının tüketilmesidir. Kanun koyucu, mükellefin Vergi Dairesi'nin verdiği kararlara Vergi Dairesi'ndeki farklı idari komisyonlara başvurarak ilk önce idari itiraz yolunu kullanmasını zorunlu kılmıştır. Bunu geçici olan 2009 Tarihli 28 sayılı Vergi Kanunu'nun 33. maddesi ele almıştır²⁶⁴.

2. Yasal olarak belirlenen süre içinde davanın açılmasıdır. Mükellef İtiraz Kurulu'nun verdiği kararı kabul etmediği durumda Ürdün'de kanun koyucu; mükellefin mahkemeye dava dilekçesini, kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde vermesini zorunlu kılmıştır²⁶⁵.

3. Kabul edilen meblağın belirlenmesi gerekir. Zira vergi kanunu mükellefin dilekçesinde kabul edilen meblağı zikretmesi ve dava dilekçesiyle birlikte ödeme makbuzunu teslim etmesi ya da müdürün onayladığı meblağı ödemesini zorunlu kılmıştır. Mükellef bu fıkrada belirlendiği şekilde bu meblağı ödemezse dava reddedilir. Ürdün Vergi Muhakemeleri Usulü kanununun ifade ettiği de budur.

4. Delilin sunulması gerekir. Yürürlükte olan ÜGVK şunu ifade eder: “Mükellef, itiraz edilen kararın belirlediği meblağın yüksek olduğuna dair delil sunması gerekir. Kararı veren birimde iddia etmediği herhangi bir olayı ispat edemez.

5. Harcın ödenmesi gerekir. ÜVK, dava için kararlaştırılan harcın her bir vergi müddeti için ayrı olarak ödenmesi gerektiğini ifade etmiştir.

6. Mükellef ya da onun avukatının mahkemeye gelmesi gerekir. Mükellef; çalışan veya emekli olan bir hakim, avukatlık mesleğini yapan ya da yapmayan bir avukat veya bunlar dışında Avukatlar Sendikası Kanunu gereği çalışmaktan muaf olan kişilerdense kendisi mahkemeye gelip teslim edeceği dilekçeyi imzalayabilir. Ama bu sayılan şahıslardan değilse açtığı davalarda tecrübeli bir avukat tutması gerekir.

7. Dava dilekçesinin şu bilgileri içermesi gerekir: Mahkemenin adı, davacının tam adı, onun vekilinin adı, tebliğini yapılabilmesi için onların adresleri, davalının adı ve görevi-ki bunu vergi savcısı temsil eder-, vergi numarası, itiraz edilen kararın tebliğ edildiği tarih, dava olayları, dayanakları ve davacının talepleridir.

²⁶⁴ 2009 Tarihli 28 Sayılı ÜGVK, md. 33.

²⁶⁵ EL-FAHL Abbas Mefrac, ed-Damânâtü'd-Düstûriyye li'l-Mükellefi fi'l-Mecâli'd-Darîbi-DirâsetünKânûniyyetünMükârane (Vergi Alanında Mükellefin Anayasal Güvenceleri-Karşılaştırmalı Bir Hukuki Araştırma),Zeynü'l-Hukûkiyye Yayınları, Beyrut, 2016, s. 237.

Dava yasal süre dışında açılırsa İlk Derece Vergi Mahkemesi verdiği kararlar bu davayı şekil bakımından reddedebilir. Mahkeme, itiraz edilen kararın tekrar incelenmesi için davayı karar kaynağına iade edilebilir. Mahkeme, kararı teyit de edebilir. Kararda geçen vergiyi indirebilir, artırabilir veya iptal edebilir. Bakanın verdiği kararlarla ilgili olarak mahkeme şu kararları verebilir: Cezayı tespit eder ya da düzenler veya iptal eder. Mahkeme; müdür ya da onun yetkilendirdiği kimsenin vergi kanununun 33. maddesi gereği düzenleme kararı çıkan her davayı düşürebilir²⁶⁶.

2. Ürdün Vergi Kanunu'na Göre Vergi İstinaf Mahkemesi'nde Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları

Ürdün Kanunu koyucu, geçici olan 2009 Tarihli 28 Sayılı Vergi Kanunu'nun 42. maddesi gereği Ürdün'de vergi istinaf mahkemeleri kurdu. Bu mahkemeler bir başkan ve Yargı Kurulu'nun tayin ettiği birkaç hakimden oluşmaktadır. Oturum üç hakimden oluşan bir kuruldan da oluşmaktadır. Onun kararları oy birliği ya da oy çokluğuyla çıkar. Bu mahkemeler, İlk Derece Vergi Mahkemesi'nin verdiği kararlara bakar. İstinaf Mahkemesi'nde dava açılabilmesi için birtakım şartların bulunması gerekir. Bu şartlar, İlk Derece Vergi Mahkemesi'ne dava açma şartlarına benzemektedir. Vergi İstinaf Mahkemesi'nin davaya bakması için bu şartların bulunması gerekir. Bu şartlar da şunlardır²⁶⁷:

1. İstinaf Mahkemesi'ne dava açılabilmesi için davanın İlk Derece Vergi Mahkemesi'nde görülmesi ve onun hakkında bir karar verilmesi gerekir.

2. Mükellefin ya da Vergi Dairesi'nin İM'de dava açabilmeleri için belirlenen süreye bağlı kalmaları gerekir.

3. Mükellef kabul edilen meblağı ödemelidir. Dava dilekçesiyle birlikte ödeme makbuzunu da teslim etmesi gerekir.

4. İtiraz edilen kararın belirlediği meblağın yüksek olduğuna dair bir delil göstermesi gerekir. Mükellef kararı çıkaran birimde iddia etmediği herhangi bir olayı ispat edemez.

²⁶⁶ EL-FAHL , s. 237.

²⁶⁷ 2009 Tarihli 28 Sayılı ÜGVK, md. 42.

5. İM'de dava açılabilmesi için kanun yasal olarak belirlenen harcın ödenmesini zorunlu kılmıştır. Bu mükellefi ilgilendiren bir şarttır. Zira vergi savcısı herhangi bir harcı ödemekten muafır.

6. Mükellef ya da onun yasal temsilcisinin İM'de bulunması gerekir. Mükellef çalışan veya emekli olan bir hakim, avukatlık mesleğini yapan ya da yapmayan bir avukat veya bunlar dışında Avukatlar Sendikası Kanunu gereği çalışmaktan muaf olan kişilerdense kendisi mahkemeye gelebilir. Ama bu kişilerden değilse dava duruşmasında tecrübeli bir avukat tutması gerekir.

7. Dava dilekçesinin şu bilgileri içermesi gerekir: İstinaf davası açan kişi veya avukatının adı ve tebliğ için adresi, hakkında istinaf davası açılan kişi veya onu temsil edenin adı ve tebliğ için adresi, kararı veren mahkemenin adı, karar tarihi, dava numarası, istinaf sebepleri, istinafta bulunan kişinin talepleri ve onun avukat ya da temsilcisinin imzası²⁶⁸.

Dava yasal süre dışında açılırsa vergi istinaf mahkemesi verdiği kararlar bu davayı şekil bakımından reddedebilir. Bu ret, herhangi bir diğer biçimsel kusurdan dolayı da olabilir. Mahkeme, itiraz edilen kararın tekrar incelenmesi için davayı karar kaynağına iade edilebilir. Mahkeme, itiraz edilen kararı teyit de edebilir. Vergi ya da cezayı indirebilir veya artırabilir ya da vergiyi ve diğer meblağları iptal de edebilir. Mahkemede verilen kararlar belirlenen cezayı iptal edebilir. Mahkeme yolculuk yasağı ve tedbir amaçlı hacizle ilgili kararı teyit veya iptal edebilir²⁶⁹.

3. Ürdün Vergi Kanununa Göre Danıştay'da Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları

TM, Dünya ülkelerinin çoğunda yargı sisteminin zirvesinde bulunan bir yüksek yargı kurulu sayılmaktadır. Mahkemelerin verdiği kararların yasaya uygunluğunu incelemek için genel merci sayılmaktadır. Bu mahkeme bir olay mahkemesi olmayıp kanun mahkemesidir. Burada İM'in verdiği kararların Danıştay'da temyiz edilmesini

²⁶⁸ EL-FAHL, s. 248-249.

²⁶⁹ 1988 Tarihli 24 Sayılı Medeni Muhakemeler Usulü Kanunu, md. 191, f. 2/1.

inceleriz. Temyiz edilebilen kararlar, temyiz işlemleri ve şartları, bu mahkemelerin vergi uyuşmazlığını çözenin bir yolu olarak verdiği kararları inceleriz²⁷⁰.

a. Vergi Alanında Danıştay'da Temyiz Edilebilen Kararlar

TM, İM'in verdiği kararlara bakar. Yürürlükte olan ÜGVK şunu ifade eder: "İM'in verdiği kararlar, yürürlükte olan kanun hükümlerine göre Danıştay'da itiraz edilebilir". Ürdün Medeni Muhakemeler Usulü Kanunu da şunu ifade eder: "*İstinaf mahkemelerinin değeri 10000 Ürdün dinarından fazla olan davalarda verdiği kararlar Danıştay'da itiraz edilebilir bu kararlar yüz yüze verilmişse kararın çıktığı günden itibaren 30 gün içinde itirazın yapılması gerekir. Ama karar yüz yüze verilmemişse kararın tebliğ edildiği günden itibaren 30 gün için itiraz yapılması gerekir.*" Değerlendirmeyi yapan kişi ya da müdür veya onun yetkilendirdiği kimsenin verdiği kararın değeri 10000 dinar veya daha az ise bu karar izinsiz olarak temyiz edilemez. Karar yüz yüze verilmişse temyiz dilekçesi, kararın çıktığı günden itibaren 10 gün içinde İM'e verilmesi gerekir. Ama karar yüz yüze verilmemişse mükellefin 30 gün içinde Temyiz dilekçesini İM'e vermesi gerekir. İM de bu dilekçeyi dava dosyasıyla birlikte Danıştay'a gönderir. Bu, MMUK'nin 191. maddesinin ifade ettiği gibidir. Danıştay'ın, GVK hükümleri, vergi muhakeme usulü sisteminin gelir vergisinin davalarını temyiz ve istinaf etmeyle ilgili kararlarına riayet etmesi gerekir²⁷¹.

b. Danıştay'da Temyiz Şartları

Vergi davasının Danıştay'da görülebilmesi için Ürdün kanunu koyucu gerekli bazı şartları ileri sürmüştür. O şartlardan bazıları şunlardır²⁷²:

1. Yasal olarak belirlenen süre içinde itirazın yapılması gerekir. Karar yüz yüze verilmişse bu süre kararın çıkış tarihinden itibaren 30 gündür. Karar yüz yüze verilmemişse bu tarih kararın tebliğ tarihinden itibaren başlar.

2. İM kararındaki vergi meblağının miktarı 10000 Ürdün dinarından fazla olması gerekir.

²⁷⁰ 1988 Tarihli 24 Sayılı Medeni Muhakemeler Usulü Kanunu, md. 19.

²⁷¹ EL-FAHL, s. 252

²⁷² 2010 Tarihli Hukuki Vergi Davalarında Muhakemeler Usulü Sistemi, md. 7.

3. Mükellef ya da yasal temsilcisinin temyiz edilecek olan karara yaptığı itiraz Avukatlar Sendikası Kanunu hükümlerine göre olmalıdır.

4. Mükellefin her bir sene için ayrı olarak ödediği harç miktarı, değerlendirilen vergi ile kabul edilen vergi miktarı arasındaki farkın %3'ü olmalıdır.

5. Dava dilekçesinin şu bilgileri içermesi gerekir: Temyizde bulunan kişi veya onun temsilcisinin adı ve tebliğ için adresi, davalının ve onun yasal temsilcinin adı ve tebliğ için adresi, kararı veren mahkemenin adı, dava numarası ve temyizde bulunacak olan kararın tebliğ edildiği tarih. Ayrıca bu, açık ve tartışmasız bir şekilde itiraz sebeplerini de içermelidir. Bu sebepler bilgisayarda yazılmış olmalıdır. Mükellef dilediği talepleri bu dilekçeye ekleyebilir.

c. Vergi Uyuşmazlıkları Çerçevesinde Danıştay'da Verilen Kararlar

Hukuki vergi davalarıyla ilgili 2010 Tarihli Ürdün Muhakemeler Usulü Kanunu'nun 10. maddesi gereği Danıştay'ın vergi uyuşmazlık çerçevesinde verdiği kararlar şunlardır²⁷³:

1. Kanun hükümlerine göre uzlaşma sağlanırsa dava tarafları, üzerinde ittifak ettikleri durumu oturum tutanağına kaydetmeyi mahkemeden isteyebilirler. Davacının avukatı ve yetkili olan Başsavcılık üyesi bunu imzalar. Mahkeme uzlaşmayı imzalayıp bunu çıkan kesin bir karar saymalıdır.

2. Yukarıda ele alınan uzlaşma sağlanırsa ve dava da Danıştay'daysa mahkemenin uzlaşmayı tescil etme duruşmasına bakması için dava tarafları ortak bir yazılı dilekçe verir. Mahkeme bu uzlaşmayı görmek için bir tarih belirler, tarafların uzlaştıkları konuyu oturum tutanağına kaydetmek için onları huzura çağırır. Her iki taraf bunu imzalar. Mahkemenin bu uzlaşmayı onaylayıp çıkan kesin bir karar sayması gerekir.

3. Temyiz davasına bakıldıktan sonra mahkeme şu kararlardan birini verir: İtirazı biçimsel olarak ya kabul veya reddeder ya da temyiz edilmek istenen kararı teyit eder veya bozar ya da temyiz edilmek istenen kararı gereği şekilde tekrar bakılması için İM'ye geri gönderir.

²⁷³ 2010 Tarihli Hukuki Vergi Davalarında Muhakemeler Usulü Sistemi, md..10.

4. Ürdün Vergi Kanununa Göre Anayasa Mahkemesi'nde Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları

Ürdün'de Anayasa Mahkemesi 2011 Yılı Anayasa değişikliği gereği kuruldu. Bu anayasasın 58. maddesi salt çoğunlukla kararları çıkararak Anayasa Mahkemesi'nin kurulmasını ele aldı. Bu mahkeme yürürlükte olan kanun ve yönetmeliklerin-ki bunların içinde vergi kanunları ve yönetmelikleri de bulunmaktadır-anayasaya uygunluklarını denetlemekle yetkilidir. İlk Derece Vergi Mahkemesi'nde herhangi bir kanunun anayasaya uygun olmadığına itiraz edilirse bu mahkeme o davayı İM'ye aktarır. İM'nin başkanı bir gerekçe bulursa konuyu Anayasa Mahkemesi'ne aktarabilir. Anayasa Mahkemesi'nin kararları nihai olup bağlayıcıdır. Böylece vergi kanunu anayasaya aykırı olduğu zaman vergi mükellefi vergi uyuşmazlığını çözümlen başka bir yolu elde etmiş oldu. Vergi mahkemelerinin birinde davaya bakıldığında hakim kesin olarak kanunu veya yönetmeliği anayasaya uygun görürse ve dava açmayı engellerse mükellef kanun veya tüzüğün anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle doğrudan Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilir. Anayasa Mahkemesi'nin hükümleri nihaidir. Tüm kurum ve kişileri bağlar. Onun kararları geriye dönük olmayıp çıktığı andan itibaren etkileri başlar. Zira geriye dönük olarak verginin iptal edilmesi devletin ihtiyaçları kapatmak için harcadığı gelirleri geri vermesine yol açar.²⁷⁴

²⁷⁴ KENAN Nevâf, *Mebâdiü'l-Kânûni'd-Düstûrî ve'n-Nizâmü'd-Düstûrî el-Ürdünî* (Ürdün Anayasa Hukuku ve Sisteminin İlkeleri), Esrâ Yayınevi, Ammân, s. 325.

SONUÇ

Herhangi bir bilimsel araştırmada araştırmacı, çalışmanın içinde geçen sorunları tartışır. Bunlara bilimsel cevaplar vermeye çalışır. Bunların çözümüne ulaştıktan sonra sonuç ve önerileri içeren sonucu çalışmaya ekler. Türk, Irak ve Ürdün vergi uyuşmazlığı ve bunu çözmenin yollarını inceleyen bu tez de durum aynıdır. Bu araştırmanın sonunda elde edilen netice ve öneriler maddeler halinde şöyle ele alabiliriz:

Neticeler

1. Vergi uyuşmazlığı sübjektif bir uyuşmazlık olmayıp objektif bir uyuşmazlıktır. Zira taraflar vergi tarh ve toplama işlemindeki kanunlar ve düzenleyici kararlar, bunların meşruiyet ilkesine uygunluk miktarını tartışmaktadırlar.

2. Vergi uyuşmazlığı sırf idari bir uyuşmazlıktır. Çünkü taraflardan biri, işlerini yaptığında kamu hukuku ayrıcalıklarından yararlanan idari birimdir. Bu da diğer taraf olan mükellefi, vergi dairesinin kamu yararını gerçekleştirme gerekçesiyle yararlandığı statüden daha zayıf bir hukuki statüye koymaktadır.

3. Vergi uyuşmazlıklarında ispat yükü yüklenen taraflar farklı olmaktadır. Bazen bu yük vergi mükellefinin omuzundadır. Bu durumda mükellef vergi dairesinin vergi kanunu ve işlemlerine aykırı davrandığını ispat eder. Bazen de bu yük vergi dairesinin omuzundadır. Bu durumda vergi dairesi mükellefin yaptığı gelir hesaplamasının doğru olmadığını ve bu hesaplamada vergiye tabi olan tüm gelir kaynaklarının bulunmadığını ispat eder. Vergi uyuşmazlığında ispat aracı delildir. Yemin ve şahitlik vergi uyuşmazlığında ispat aracı olarak kabul edilmezler.

4. Vergi uyuşmazlığı sırf idari bir uyuşmazlıktır. Vergilendirme kararına idari bir karar olarak itiraz edilebilir. Bazen bu kararın esaslarının birinde kusur bulunmaktadır. O esaslar da yetki, biçim, konu, sebep ve amaçtır.

5. Vergilendirme sırayla yapılan bir işlemlerle yapılmaktadır. İlk başta vergilendirme ve tebliğle başlanır. Daha sonra tahakkuk ve toplama işi yapılır. İdare bu işlemlerden birinin dişına çıkarsa ya da yönetmelik ve talimatlara aykırı davranırsa mükellef vergi dairesiyle uyuşmazlık. İlk önce hatayı yapan bu birimde

tartışılır. Vergi dairesi bu hata için bir çözüm bulmazsa bundan sonra uyuşmazlığın yargı önüne çözüm yoluna gidilir.

6. Vergi alacakları vergi borcu olan kişinin mallarından toplanır. Dolayısıyla mükellef boynunda olan vergi borcunu ödemesi gerekir. Daha sonra bu borcun miktarı konusunda idareyle tartışır. Örneğin idarenin değerlendirme ya da vergi toplamayla ilgili yaptığı işlemlerin doğru olmadığı yönünde itirazda bulunur. Aynı şekilde Vergi Dairesi, mükellefin vergi ödemekten kaçmaya çalıştığını gördüğü zaman vergi alacaklarını toplamak için tedbir amaçlı haciz ve yolculuk yasağı gibi gerekli olan tüm tedbirleri alabilir.

7. Dünyadaki vergi kanunlarının çoğu, vergi dairesi tutumunda ısrar ederse vergi kararına itirazın yargıda kabul edilebilmesi için ilk önce şikayetin, kararı çıkaran birimde yapılmasını şart koşmuşlardır. Türk vergi kanunu ise bu şartı ileri sürmemiştir. Zira o Vergi Dairesi'nde şikayetin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın idari uyuşmazlıkta yargıya başvurulmasına izin vermiştir.

8. Dünyadaki devletlerin çoğu vergi uyuşmazlığını iki yoldan çözmeye yönelmiştir. Bunlar idari ve adli yollardır. İdare tutumunda ısrar ederse adli yola başvurulur. Irak'ta kanun koyucu farklı davranmıştır. Zira o uyuşmazlıkları çözmek için özel bir yol seçmiştir. Uyuşmazlığı çözmeye işini itiraz komisyonları, istinaf komisyonları ve temyiz kuruluna vermiştir. Bu komisyonlar bir hakim, maliye yönetiminden iki idari yetkili, Ticaret veya Mesleki Sanayi odasının birkaç üyesinden oluşmaktadır. Bu komisyonlardaki üyelerinin çoğu idari kişiler oldukları için bunlar idari bir niteliğe sahiptirler. Bu komisyonlar Maliye Bakanı'nın kararıyla oluşmaktadır.

9. Araştırmada ele alınan devletlerin çoğu özel bir vergi yargısı kurma yoluna gitmişlerdir. Zira bu, mükellefin hakları güvence altına alma, vergi kanununun bağımsızlığını koruma ve bunu iyi bir şekilde uygulamayı sağlar. Irak'ta kanun koyucu böyle yapmamıştır. Zira o, 1982 Tarihli 113 Sayılı Değiştirilmiş IGVK'nin 55. maddesi gereği vergi kanununun uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklara bakmayı tüm mahkemelere yasaklamıştır. Bu uyuşmazlıklara bakma işi vergi kanununda belirtilen komisyonlar ve temyiz kuruluna sadece verilmiştir.

10. Ürdün vergi kanununda vergi davalarına özel bir vergi savcılığı kurulmuştur. Onun görevi, idari ve mükellef arasında meydana gelen tüm

uyuşmazlıklarda Vergi Dairesi adına vergi davasıyla ilgili tüm işlemleri yapar. Bu da bu tür uyuşmazlıkları çözmeyi kolaylaştırmaktadır, kanunlara göre vergi yönetmelikleri ve talimatların uygulanmasını koruma altına almaktadır.

Öneriler

Türkiye ve bazı Arap ülkelerinde vergi uyuşmazlığı ve bunu çözüme yolları konusunu inceleyerek ulaştığımız sonuçları ele aldıktan sonra mükellefin haklarını koruma, yeterli güvenceler verme, kanunun doğru bir şekilde uygulanmasını koruma altına alma konusunda Türkiye, Irak ve Ürdün'deki kanun koyuculara bazı önerilerde bulunacağız. Bu önerileri maddeler halinde şöyle ele alabiliriz:

1. Irak'ta kanun koyucunun, vergi muhakemeleri usulü kanunu koyma konusunda Ürdün'deki sistemi örnek alması daha yerinde olacaktır. Ürdün'de vergi muhakemelerine özel bir kanun bulunmaktadır. Bu kanun, itiraz eden kişinin bağlı kalması gereken tüm işlemleri içermektedir. İtirazda bulunan kişi bunlara bağlı kalmazsa uyuşmazlık geçersiz olur.

2. Irak'ta kanun koyucu, kamu bütçesini destekleyen vergi gelirlerini toplama konusunda ilerlemiş ülkelerden olan Türkiye ve Ürdün kanunlarını örnek olarak vergi uyuşmazlıklarını çözüme özel bir vergi yargısı oluşturması faydalı olacaktır. Bu da bu işin başarıya ulaşması için gerekli olan tüm hazırlıkların yapılmasıyla olur. Örneğin vergi mükellefine yeterli derece güvenceler verilir. İdari ve adli denetim yolları aracılığıyla vergi kanunlarının doğru bir şekilde uygulanması koruma altına alınır.

3. Türkiye'de vergi mahkemesine gidebilmek için kanaatimce ilk önce vergi idaresinde itiraz yapılmasının temel bir şart olarak düzenlenmesi gerekir. Zira bu şekilde zaman ve çabadan tasarruf edilir. İdarenin yargıya başvurmadan denetleyebildiği ve çözebildiği işlerle yargı meşgul edilmemiş olur.

4. Irak ve Ürdün'de kanun koyucuların Türkiye'deki uygulamayı örnek olarak vergi uyuşmazlığını çözümenin bir idari yolu olarak uzlaşma yolunu takip etmeleri yerinde olacaktır.

5. Irak ve Türkiye'nin Ürdün'deki sistemi örnek olarak tüm vergi uyuşmazlığı aşamalarında vergi davalarının yargıda takip etme ve yürütme işini yapan özel bir vergi savcılığını oluşturmaları vergi yapısının etkinliği bakımından olumlu olacaktır.

Zira vergi kanununun doğru bir şekilde uygulanmasını sağlama ve vergi kanunlarının mükellefe verdiği yasal güvenceleri, teminatları koruma hususunda bu birimin büyük bir önemi bulunmaktadır.



BİBLİYOGRAFYA

ABDÜLMÜN'İM Abdülaziz, el-İsbâtfi'd-Da've'l-İdâriyye (İdari Davalarda İspat), 1. Baskı, 2010.

ABDÜRRAHİM Mahmûd, Üsûsü'l-İspâti'l-Medenî, (Medeni İspat Esasları), el-Câmi'a Yayınevi, 2004.

ABDÜRRAÛF Muhammed Ahmed, el-Münâza'âtü'd-Darfıbiyyefi't-Teşrî'î'l-Mısırî el-Mukâren (Karşılaştırmalı Mısır Yasasında Vergi Uyuşmazlığı), 1. Baskı, en-Nehdatü'l-Arabiyye, 1998.

ABÛDÎ Abbas, AhkâmüKanuni'l-İspâti'l-Medenî el-İrâkî (Irak Medeni İspat Kanunu Hükümleri), 2. Baskı, Kitap Basım ve Yayınevi, Musul, 1997.

AHMED RâidNâcî, İlmü'l-Mâliyyeti'l-Âmmeve't-Teşrî'u'l-Mâlî fi'l-İrâk (Irak'ta Kamu Maliyesi ve Mali Yasama Bilimi), el-Âtik Yayınevi, Kahire.

AĞAR Serkan, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I", TBB Dergisi, Sayı 67, 2006

ALİ Lütfi- HÂRÛNÎ Muhammed es-Seyid, et-Tenmiyetü'l-İktisâdiyye ve'l-Mâliyyetü'l-Âmme (Ekonomik Gelişme ve Kamu Maliyesi), el-Visâm Yayınları, Kahire, 2012.

AKDOĞAN Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

ALKAN GÖRKEM Neslihan, "Türk Vergi Yargı sisteminde Delil" Ankara Barosu Dergisi, 2013/1.

ATEVÎ Fevzî, el-Mâliyyetü'l-Âmme en-Nüzümü'd-Darfıbiyye ve Müvâzenetü'd-Devleh (Kamu Maliyesi, Vergi Sistemleri ve Devlet Bütçesi), el-Halebî Yayınları, Beyrut, 2003.

ATİYYE Ali Hâdî, Zâtiyyetü'l-İspat fi'l-Münâza'âti'd-DarfıbiyyeTeşrî'an ve Kadâen ve Fıkhen ve Nizâmü Usûli'l-İspâti'd-Darfî el-Mukterah (Yasama, Yargı ve Hukuk Açılırlarından Vergi Uyuşmazlıklarında İspat ve Önerilen Vergi İspat Usûlü Sistemi), 2011.

AVÂDA Hüseyin-KATÎŞ Abdürraûf, el-Mâliyyetü'l-Âmme el-Müvâzeneve'd-Darâibve'r-Rüsûm- DiraseMukârane, (Kamu Maliye Bütçesi, Vergiler ve Harçlar-Karşılaştırmalı Bir Araştırma), 1. Baskı, el-Halûd Gazete, Basım, Yayın ve Dağıtım, Beyrut, 1995.

ARMAĞAN Ramazan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme” Maliye Dergisi, sy. 153, Temmuz-Aralık 2007.

AYYILDIZ Yaşar, Türk Vergi Yargısı: İş Yükü ve Etkinliği, Seçkin Yayıncılık, Nisan 2015.

BEDEVÎ Abdulaziz Halil, el-Vecîz fi'l-Mebâdii'l-Âmmefi'd-Da'vâ (Davada Genel İlkeler), 1. Baskı, el-Fikrî'l-Arabi Yayınevi, Kahire, 1970.

BEKİR İsmet Abdülmecîd, Şerhu Kânûni'l-İspât (İspat Kanunu Şerhi), el-Kânûniyye Kitapevi, Bağdat, 2012.

BEYÛMÎ Zekeriya Muhammed, el-Mevsû'atü's-Şâmile fi'l-Münâza'âtü'd-Darîbeh (Vergi Uyuşmazlığında Kapsamlı Ansiklopedi), Kahire, ts.

BEYÛMÎ Zekeriya Muhammed, el-Münâza'âti'd-Darîbiyye fi Rabtı ve Tahsili'd-Darâib (Vergilendirme ve Vergileri Toplamada Vergi Uyuşmazlıkları) 1. Baskı, Ukkaz Yayınları, Kahire Üniversitesi, 1990.

BEYÛMÎ Zekeriya Muhammed, en-Nizâmü'd-Darîbî ed-Düvelî (Uluslararası Vergi Sistemi), el-Fetih Basım Yayın, Mısır, 2004.

BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, (Vergi Usul Hukuku Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku), Savaş Yayınevi, 40. Baskı, Ocak 2017.

BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, (Vergi Usul Hukuku Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku), Savaş Yayınevi, 42. Baskı, Ekim 2017.

BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku(Genel Hükümleri Türk Vergi Sistemi), 18. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008.

BİLİCİ Adem, BİLİCİ Nurettin, Vergi Kanunları, Savaş Yayıncılık 5. Baskı, Ankara, 2017.

- BATUN Mehmet, Vergi Hukukunda Yorum ve İspat, 1. Baskı, Ağustos, 2012.
- BÛCUM'A Rıdvan, el-Muktedâ fi'l-Kânûni'l-İdârî el-Mağribî (Mağrib İdari Kanunda Gereklilik), 1. Baskı, en-Necâh ed-Dârü'l-Beydâ Basımevi, 1999.
- BÛCEYDÂNÎ Hayat, Kavâidü't-Takâdî fi'l-Mâddeti'd-Darîbe (Vergi Konusunda Yargılama Kuralları), 2. Baskı, el-Emniyye Basımevi, Ribât, 2010.
- CÂSİM Abdulbasıt Ali, Şerhu KânûniDarîbeti'd-Dahli'l-İrâkî (Irak Gelir Vergisi Kanunu Şerhi), el-Mektebetü'l-Kânûniyye, Bağdat, 2013.
- CÂSİM Abdülbâsıt Ali, Şerhu KânûniDarîbeti'd-Dahli'l-İrâkî Rakam 113 li-Seneti 1982 ve Ta'dîlâtühü (1982 Tarihli 113 Sayılı Irak Gelir Vergisi Kanunu ve Onun Değişikliklerinin Şerhi),el-Âtik Yaymevi, Beyrut, ts.
- CEBİR Emel Nâsır, Kavâidü'l-İspât fi'l-Münâza'ati'd-Darîbiyyefi'd-Darâibi'l-Mübâşere (Doğrudan Vergilerdeki Vergi Uyuşmazlıklarında İspat Kuralları), Yüksek Lisans Tezi, Hukuk Fakültesi, Zikar Üniversitesi, 2015.
- CANDAN Turgut, Vergilendirme Yöntemleri Ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı. Temmuz 2006.
- CANDAN Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Adalet Yayınları, 3. Baskı, Ankara 2009.
- DAVUT, "Tahsînü'l-İz'âni'd-Darîbi an TarîkiNizâmi't-Takdîri'z-Zâtî fi'l-İrâk (Irak'ta Kişisel Değerlendirme Sistemi Yoluyla Vergi İtaatini İyileştirmek)",Vergi Reformu Kongresi Araştırmaları, 21.11.2006.
- DİRÂZ, Hâmid Abdulmecîd, Mebâdiü'l-Mâliyyeti'l-Âmme (Kamu Maliyesi İlkeleri), el-Câmiyye Yaymevi, İskenderiye, 2006.
- DİKMEN M. Orhan, Maliye Dersleri, İstanbul, Sermet Matbaası, 1964.
- EBÛ İMRAN Âdil, Dürûsün fi'l-Münâza'ati'd-Darîbiyye el-İdâriyye-DirâseTahlîliyyeNakdiyye (İdari Vergi Uyuşmazlıkları Dersleri-Analitik ve Eleştirel Bir Araştırma), el-Hüdâ Basım ve Dağıtım, Cezayir, 2012.

EBÛ KERŞ Şerîf Misbâh, İdâretü'l-Münâzaatü'd-Darîbiyye fi Rabti ve Tahsîli'd-Darâib (Vergileri Tarh ve Toplamada Vergi Uyuşmazlıklarının İdaresi), el-Minhâc Dağıtım Yayın, 1. Baskı, Amman, 2004.

EBÛ ZEYD Mustafa, Kadâü'l-İlgâ (İptal Hükümü), 1. Baskı, 2008.

EBÛ'L-VEFÂ Ahmed, et-Ta'lîkalâKânûni'l-İspât (İspat Kanunu Üzerine Notları), el-Maârif Yayınları, 1. Baskı, 1978.

EBÛ'L-VEFÂ, et-Tahkîmbi'l-Kadâi ve bi's-Sulhi (Yargı ve Uzlaşmayla Tahkim), el-Maarif Yayınları, 2. Baskı, 1985.

EL-ALÎ Adil Felîh, el-Mâliyyetü'l-Âmme ve'l-Kânûnü'l-Mâlîve'd-Darîbî (Kamu Maliyesi, Mal ve Vergi Kanunu), İkrâ' Yayın ve Dağıtım, 1. Baskı, Irak 2009.

EL-FAHL Abbas Mefrac, ed-Damânâtü'd-Düstûriyye li'l-Mükellefi fi'l-Mecâli'd-Darîbî-DirâsetünKânûniyyetünMükârane (Vergi Alanında Mükellefin Anayasal Güvenceleri-Karşılaştırmalı Bir Hukuki Araştırma), Zeynü'l-Hukûkiyye Yayınları, Beyrut, 2016.

EMÎN Midhat Abbas, Darîbetü'd-Dahli fi't-Teşrî'i'l-İrâkî (Irak Yasasında Gelir Vergisi), Karşılaştırmalı Bir Araştırma, Birinci Bölüm, yy. 1997.

EROL Ahmet, Vergi Felsefesi (Devlet Ve Vergi), İsmmmo Yayınları 140, İstanbul-2011.

EGLİ Haluk, DAĞ Mehmet "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, sy. 163, Temmuz-Aralık, 2012.

FÂYİZ Hüsâm, el-Alâkatü Beyne'l-Mükellefi ve'l-İrâdeti'd-Darîbiyye ve Eserühâale't-Tahsîli ve'l-Cibâyeh (Mükellef ve Vergi İdaresi Arasındaki İlişki ve Bunun Vergileri Toplama Üzerindeki Etkisi), Yüksek Lisans Tezi, Yüksek Araştırmalar Fakültesi, Nablus Üniversitesi, 2008.

FELLÂH Muhammed Abdullah, et-Teşrî'âtü'l-Maliyye (Mal ve Vergi Yasaları), el-Fikrû'l-Câmi'î, İskenderiye, 2017.

FEREC Tevfik Hasan, Kavâidü'l-İspat fi'l-Mevâddi'l-Medeniyyeve't-Ticâriyye (Medeni ve Ticari Konularda İspat Kuralları), Halebî Yayınları, Kahire, 2003.

FERECE Abdülmün'im, el-İspat fi'l-Mevâddi'l-Medeniyye (Medeni Konularda İspat), 1. Baskı, Mustafa Basımevi, Mısır, 1955.

FERHÛD Muhammed Sa'id, el-Adâletü'd-DarîbiyyeKânûnen (Yasal Olarak Vergi Adaleti), Kuveyt Hukuk Dergisi, Kuveyt Üniversitesi, Bilimsel Yayın Kurulu, S. 2, 2000

FARIJAH Hüseyin, "Cezayir'de Doğrudan Vergi Anlaşmazlıkları", İdari ve Kamu Maliyesinde Yüksek Lisans Tezi, Cezayir Üniversitesi, Hukuk ve İdari Bilimler Enstitüsü, 1985.

GERÇEK Adnan, Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, Vergi Sorunları, Şubat, 2006.

GEREK Şahnaz, ALİ Rıza Aydın; Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, 2005.

GÖK Oğuzhan "Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi" Sosyal Bilimleri Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.

HÂLİD Abdulğanî, et-Teklîfü fi'l-Kânûni'd-Darîbî el-Mağribî (Fas Vergi Hukukunda Yükümlülük), en-Neşr el-Mağribiyye Basımevi, 2002.

HAMÂDE Muhammed Envâr, el-Karârâtü'l-İdâriyye ve Rekâbetü'l-Kadâ' (İdari Kararlar ve Yargı Denetimi), el-Fikrû'l-Câmi'î, el-İskenderiye, 2003.

HARÂZÎ Muhammed Ali Avad, el-Münâza'âti'd-Darîbiyye ve Vesâilü'lnhâihâ (Vergi Uyuşmazlıkları ve Bunları Sona Erdirme Araçları), en-Nehdatü'l-Arabiyye Yayınev, Kahire, 2012.

HASÂVİNE Cihâd, İlmü'l-Mâliyyeti'l-Âmmeve't-Teşrî'u'd-Darîbî (Kamu Maliyesi ve Vergi Kanunu Bilimi), Vâil Yayınevi, Amman, 2010.

HAYRÎ Osman ve ABDULÂL FerîzFerec, İnhâü'l-Münâza'âtü'd-Darîbiyyeale'd-Dahli bi-Tarîki'l-İttifâk (Anlaşma Yoluyla Gelir Vergisi Uyuşmazlığını Sona Erdirme), en-Nehdatü'l-Arabiyye, 2012-2013.

HİLMÎ Muhammed, MûcezûMebâdiü'l-Kânûni'l-İdârî (İdari Kanun İlkeleri), 1. Baskı, el-Fikrû'l-Arabî, 1978.

HİŞÂM RâdiHişam, en-Nizâmü'l-Kânûnî li'l-İdâreti'd-Dârîbiyye fî Filistin Beyne'n-Nazariyyetive't-Tatbîk (Teorik ve Pratik Bakımından Filistin'deki Vergi İdaresinin Hukuki Sistemi), Yüksek Lisans Tezi, Yüksek Araştırmalar Fakültesi, Nablus Üniversitesi, 2004.

HUVEYLİD Recâ Ahmed Muhammed," et-Ta'anü'l-Kadâi fî Münâza'âtîDarîbeti'd-Dahli fî Filistin" (Filistin'de Gelir Vergisi Uyuşmazlıklarında Adli İtiraz), Yüksek Lisans Tezi, en-Necâh el-Vataniyye Üniversitesi, Filistini, 2000.

İSMAİL Ali Yunus, Merkezü'l-İdâreti fî Da'va'l-İlgâi ve'l-Kadâi'l-Kâmil (İptal Davası ve Tam Yargıda İdare Merkezi), Yüksek Lisans Tezi, Hukuk Fakültesi Musul Üniversitesi, 2004.

İNNECİ Ahmet ve KARADAĞ COŞKUN Neslihan "Vergi Usul Kanunu'na Göre Tebliğde Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı", Maliye Dergisi, sy. 169, Temmuz-Aralık 2015.

KÂDÎ Abdulhamîd Muhammed, Mebâdiü'l-Mâliyyeti'l-Âmme (Genel Mali İlkeler), Kamu Ekonomisinde Bir Araştırma, el-Câmi'atü'l-Mısriyye, 1976.

KARAKOÇ Yusuf, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılama Hukuku), Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.

KASSÂS Selîm, el-Münâze'âtü'l-Cibâiyye, li'd-Darîbeti'l-Mübaşere fî'l-Kânûni'l-Cezâirî (Cezayir Kanununda Doğrudan Vergi Toplama Uyuşmazlıkları), Özel Hukukta Yapılmış Yüksek Lisans Tezi, Mentûrî Üniversitesi, Kostantiniyye, Hukuk ve Siyaset Bilimleri Fakültesi, 2007-2008.

KÂŞÎ Yusuf, Matbû'atün fî Mikyâsi'l-Münâza'ati'd-Darîbe (Vergi Uyuşmazlığı Ölçütünde Bir Konferans), Muhasebe alanında yüksek lisans

öğrencilerine sunulmuştur. Eklî Muhanned Olhâc el-Büveyre Üniversitesi İktisat ve Ticaret Bilimleri Fakültesi.

KENAN Nevâf, Mebâdiü'l-Kânûni'd-Düstûrî ve'n-Nizâmü'd-Düstûrî el-Ürdünî (Ürdün Anayasa Hukuku ve Sisteminin İlkeleri), Esrâ Yayınevi, Ammân, ts.

KIZILOT Şükrü, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara, 2000.

KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Metin, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

KÛSÎ el-Hasan, el-İcrââtü'l-Kadâiyye el-Muta'allikabi'l-Münâza'ati'd-Darfbe (Vergi Uyuşmazlığıyla İlgili Yargı Kararları), Yüksek Lisans Tezi, Hukuk ve Siyaset Fakültesi, Kasıdî Merbah ve Rikle Üniversitesi, 2013.

KARATAŞ DURMUŞ Neslihan “Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması” Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, sy. 48, Temmuz-Aralık 2016.

KARATAŞ DURMUŞ Neslihan, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil” Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVIII, Y. 2014, sy. 3-4.

MAHÂMÎD Muvaffak Semûr Ali, et-Tabîatü'l-Kânûniyye li-Karârâti Takdîri Darfbeti'd-Dahli Dirâse Mukârane (Gelir Vergisini Değerlendirme Kararlarının Yasal Niteliği Karşılaştırmalı Bir Araştırma), es-Sekâfe Yayın Dağıtım, Amman, 2001.

MAHCÛB Rıfat, el-Mâliyyetü'l-Âmme (Kamu Maliyesi), en-Nehdatü'l-Arabiyye, Kahire, Mısır, 1979.

MAHMÛD Seyyid Ahmed, İkâmetü'd-Delîl Emâme'l-Kadâi'l-Medenî (Sivil Yargıda Delili Getirmek), en-Nehdatü'l-Arabiyye Yayınevi, Kahire, 2009.

MU'ÂTÎ MUVÂFÎ Cemal Muhammed, el-Münâza'âtü'd-Darfbiyye (Vergi Uyuşmazlıkları), Dârü'l-Vefâ Basım ve Dağıtım, İskenderiye, 2014.

MUHAMMED Recâ Ahmed, et-Ta'nü'l-Kadâi fi Münâzaâti Darîbeti'd-Dahl fi Filistin (Filistin'de Gelir Vergisi Uyuşmazlıklarında Yargı İtirazı), Yüksek Lisans Tezi, Yüksek Araştırmalar Fakültesi, Necah Üniversitesi, Nablus, 2004.

MURÂD Abdülfettâh, Şerhu Kânûni'd-Darâibale'd-Dahl (Gelir Vergileri Kanunu Açıklaması), Heycâ Şirketi, 1. Baskı, İskenderiye, ts.

MUSA Fellah el-Hac, Karârü Takdîri Darîbeti'd-Dahli fi'l-Ürdün ve Turuki't-Ta'nifhi İdâriyyen, (Ürdün'de Gelir Vergisini Değerlendirme ve Buna İtiraz Etme Yolları), Avukatlar Sendikası, Amman, 1998, s. 184.

MÜ'MİN Hüseyin, Nazariyyetü'l-İspat Kavâidü'l-Âmme el-İkrâr ve'l-Yemin (İspat Teorisi Genel Kurallar, İkrar ve Yemin), el-Kitabü'l-Arabî Yayınevi, Mısır, 1948.

NÂŞİD Sûzî Adlî, Esâsiyâtü'l-Mâliyyeti'l-Âmme (Kamu Maliyesi Esasları), el-Câmi'iyye Yayınları, İskenderiye, 2017.

NADAROĞLU Halil, "Vergi Sisteminin Etkinliği", Kamusal Finansman Sorunları, Türkiye II. Maliye Sempozyumu, Eskişehir, 1989.

NEDÂVÎ Adem, el-Mûcez fi Kânûni'l-İspât (İspat Kanunu), 2. Baskı, el-Kanuniyye Kitapevi, Bağdat, 2007.

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN Name, Vergi Hukuku, 25. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2016.

ÖNCEL Muallâ, ÇAĞAN Nami ve KUMRULU Ahmet, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 548 Ankara, 1985.

SEKÎKER Muhammed Ali, el-Mevsû'atü's-Şâmilefi'd-Darâibale'd-Dahl (Gelir Vergisi Kapsamlı Ansiklopedisi), 10. Baskı, Kahire, 2015.

SU'AYLÂTÎ Abdulkadir, en-Nizâ'û'd-Darîbîfi't-Teşrî'i'l-Mağribî (Fas Yasasında Vergi Uyuşmazlığı), el-Mağribiyye Yayınevi, Fas, 1. Baskı, 2002.

SÛNİYE Şubâtî-KÂTİYE Umeymir, Husûsiyetü't-Tahkîk el-Kadâi fi'l-Münâzaâti'd-Darîbe (Vergi Uyuşmazlığında Yargısal İncelemenin Özelliği), Yüksek

Lisans Tezi, Hukuk ve İktisat Bilimleri Fakültesi, Abdurrahman Mire Üniversitesi, Caye, 2014.

SÛRÎ Muhammed Ali, et-Ta'liku'l-MukâranalâMevâddiKânûni'l-İspât (İspat Kanunu Maddeleriyle İlgili Karşılaştırmalı Yorum), c. 1, Şefik Basımevi, Bağdat, 1983.

SÛFYÂN Rayis, el-Münâza'âtü'c-Cibâiyyefi't-Teşri'i'l-Cezairî (Cezayir Kanununda Vergi Uyuşmazlıkları), Yüksek Lisans Tezi, Hukuk ve İktisat Bilimleri Fakültesi, Muhammed Haydar Üniversitesi, Sekre, 2017.

ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015.

ŞEVÂBİKE Sâlim-KESÂSİYYE Abdürrauf, Vesâilü'l-İspâtEmâme'l-Kadâi'd-Darîbî (Vergi Yargısında İspat Araçları), İktisat ve Hukuk Bilimler Fakültesi, Dımaşk Üniversitesi, c. 22, S. 2, 2006.

TÂKA Muhammed ve AZÂVÎ Hüdâ, İktisâdiyyâtü'l-Mâliyyeti'l-Âmme (Kamu Maliyesi Ekonomileri), 2. Baskı, el-Mesîre Yayınevi, Amman, 2010.

TAMMÂVÎ Süleyman Muhammed, en-Nazariyyetü'l-Âmme li'l-Karârâtü'l-İdâriyye (İdari Kararların Genel Teorisi), Karşılaştırmalı Bir Araştırma, 3. Baskı, el-Fıkıh Yayınevi, Kahire, Mısır, 1966.

TEMİZ Dilek "Türkiye'de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006 Dönemi" 2. Ulusal İktisat Kongresi 20-22 Şubat 2008, DEÜ İİ BF İktisat Bölümü, İzmir-Türkiye.

TOYDEMİR Seçkin, "Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Türk İdari Yargı Sistemi", İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Yüksek Lisans Program

UVAYDA Ahmed Sâbit, HucciyetüRabti'd-Darîbe" Vergiyi Belirleme Gerekeşi", Devlet Konseyi Dergisi, yıl: 8, 9 ve 10. 1960.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, b.1,Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2007.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı, B.1, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. İstanbul, 2013.

VEFÂ' Abdulbasit, el-Münâze'âtü'd-Darîbiyye Vufkan li-Ahkâmi Kânûni'd-Darîbetiala'd-Dahli Rakam 91 li-Seneti 2005 (2005 tarihli 91 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Hükümlerine Göre Vergi Uyuşmazlıkları), Mısır, en-Nehdatü'l-Arabiyye, 2006-2007.

YAHYA Bidâyiriyye," el-Îtârü'l-Kânûnî li-Tesviyeti'n-Nizâ'i'd-Darîbî fî Zillî't-Teşrî'i'l-Cezâyirî" (Cezayir Kanununda Vergi Uyuşmazlığının Çözmenin Yasal Çerçevesi), Yüksek Lisans Tezi, el-Hıdır Üniversitesi, Hukuk ve Siyasal Bilimler Fakültesi, 2011-2012.

YARDIMCIOĞLU Mahmut ve KÜTÜKÇÜ Mehmet "Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma" Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Yıl 6, Sayı 11, Kasım 2014.

YALTI Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, 2006.

YUNUS Mansûr Mîlâd, Mebâdiü'l-Mâliyyeti'l-Âmme/en-Nefekâtü'l-Âmme, el-Îrâdâtü'l-Âmme, el-Mizâniyyetü'l-Âmme (Kamu Maliyesi İlkeleri/Kamu Harcamaları, Kamu Gelirleri, Kamu Bütçesi), Mısır, 2004.

YÜCE Mehmet, Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Ocak 2015.

Kanunlar ve Kararlar

1951 Tarihli 40 Sayılı Irak Medeni Kanunu.

1959 Tarihli 62 Sayılı Akar Vergisi Kanunu.

1962 Tarihli 26 Sayılı Arsalar Vergi Kanunu.

1968 Tarihli 25 Sayılı Mısır İspat Kanunu.

1979 Tarihli 107 Sayılı Irak İspat Kanunu.

1982 Tarihli 113 Sayılı Değiştirilmiş Irak Gelir Vergi Kanunu.

1982 Türk Anayasası.

1985 Tarihli 3 Sayılı Ticaret Defterleri Tutma Sistemi.

1985 Tarihli 57 Sayılı Ürdün Gelir Vergisi Kanunu.

1985 Tarihli 85/227 Sayılı Ürdün Danıştay Kararı.

1986 Tarihli 13 Sayılı Mısır Duruşmalar Kanunu.

1986 Tarihli 25 Sayılı Mısır İspat Kanunu.

1988 Tarihli 24 Sayılı Ürdün Medeni Muhakemeler Usulü Kanunu.

2005 Tarihli 91 Sayılı Mısır Gelir Vergisi Kanunu.

2005 Tarihli 91 Sayılı Mısır Gelir Vergisi Kanunu.

2005 Tarihli 91 Sayılı Mısır Gelir Vergisi Kanunu.

2005 Tarihli Irak Cumhuriyeti Anayasası.

2009 Tarihli 28 Sayılı Geçici Ürdün Gelir Vergisi Kanunu

2010 Tarihli Hukuki Vergi Davalarında Muhakemeler Usulü Sistemi, md: 7.
2575 Danıştay Kanunu.

56. Kanun Yılıının 07.03.1994 Tarihli Oturumun 56. İtirazı.

58. Kanun Yılıının 01.01.1996 Tarihli Oturumunun 558 Sayılı İtirazı;

Birinci İstinaf Komisyonunun 08.08.1984 Tarihli 280 Sayılı Kararı. 1985 Yılına Ait Yıllık Kitap.

Geçici olan 2009 Tarihli 28 Sayılı Ürdün Gelir Vergisi Kanunu

İdari Yargı Usulü Kanunu

İkinci İstinaf Komisyonu 26.12.1996 Tarihli 42 Sayılı Yayınlanmamış Kararı.

İstinaf Komisyonu'nun 06.03.2001 Tarihli 194/2000/3L Sayılı Kararı. 1998-2004 Yıllarına Ait Kararlar, c. 2, s. 95.

Temyiz Kurulu'nun 19.07.2001 Tarihli 21/L2/2001 Sayılı Kararı. 1998 Yılına Ait Yıllık Kitap, 2004.

Temyiz Kurulu'nun 29.05.2001 Tarihli 34 Sayılı Kararı. 1998-2004 Yıllarına Ait Kararlar.

Temyiz Kurulu'nun 30.12.1998 Tarihli 156/L1/1998 Sayılı Kararı, 1998 Yılına Ait Yıllık Kitap, 2004.

Türk Medeni Kanunu.

Türkiye 1982 Anayasası.

Türk Vergi Usul Kanunu

Üçüncü İstinaf Komisyonununun 24.02.2000 Tarihli 111 Sayılı Kararı.

Yürürlükte Olan Ürdün Anayasası.

