



T.C

GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI  
UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜNDE VERGİ MAHKEMELERİNİN ROLÜ  
SİVAS VERGİ MAHKEMESİ İNCELEMESİ

Enes BİR

Maliye Bölümü  
Yüksek Lisans Tezi

Danışman  
Yard.Doç.Dr. Cuma ÇATALOLUK

TOKAT-2012

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI  
UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜNDE VERGİ MAHKEMELERİNİN  
ROLÜ SİVAS VERGİ MAHKEMESİ İNCELEMESİ

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 05 / 06 / 2012

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Yrd.Doç.Dr. Cuma ÇATALOLUK

Üye : Yrd.Doç.Dr. Sema POLATÇI

Üye : Yrd.Doç.Dr. Hayrettin TÜLEYKAN

İmzası



Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 21/05/2012 tarih ve 13/04 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Prof.Dr. Ali AÇIKEL



T.C.  
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu, bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçlara atıf yaptığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim.

(05/06/2012)

Enes BİR

## TEŞEKKÜR

Tez danışmanım sayın Yrd.Doç.Dr. Cuma ÇATALOLUK'a, tez yazımı sürecinde gösterdiği anlayış ve yardımlarından dolayı teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, yüksek lisans eğitim sürecinde emeği geçen değerli hocalarıma teşekkür ederim.

## ÖZET

Devletin en önemli kamusal geliri vergilerdir. Anayasa ve kanunlar, devlete, varlığını sürdürebilmesi ve fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için vergi alma hakkı tanımaktadır. Verginin muhatabı olanlar açısından vergi ödevi de anayasal şart olup dolayısıyla zorunluluktur. Devletin vergi alma isteği ve zorunluluğu karşısında verginin muhataplarının vergi ödememek veya daha az ödemek istemesi sonucunda vergi mevzuatının uygulanması aşamasında vergi idaresi ile vergiyi ödeyecek olanlar arasında uyuşmazlıkların doğması kaçınılmazdır. Ortaya çıkan uyuşmazlıklar idari aşamada çözüme kavuşturulabileceği gibi yargısal aşamada da çözüme kavuşturulabilmektedir. Vergisel uyuşmazlıkların, idare ile verginin muhatabı arasında belli kurallar altında anlaşarak çözüme kavuşturulması idari çözüm, idari çözümle sonuç alınamaması veya idari çözümün tercih edilmemesi nedeniyle başvuru vergi davası ise yargısal çözüm olarak nitelendirilmektedir. Verginin muhatabını idari çözüme veya yargısal çözüme yönelten birçok farklı neden bulunmaktadır. Bu çalışmada, öncelikle vergilendirme ilişkisinden doğan sorunların, idari aşamada çözümlenmesi ve vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümünü incelenmiş, daha sonra uyuşmazlıkların yargısal aşamada çözümünde Sivas Vergi Mahkemesi örneği üzerinde değerlendirme yapılarak yargısal çözümün tercih edilmesinin neden ve sonuçları tartışılmıştır.

## **ABSTRACT**

The most important public revenue of the government is taxes. Constitution and law give the right of levying taxes for government to survive and to fulfill its functions. For tax payers, tax duty is a constitutional requirement, so that it is an obligation. If tax payers want to pay less or don't want to pay the tax in contravention of government's request and obligation of collecting taxes, tax legislation is enforced. During enforcement of tax legislation process, disagreement between tax administration and tax payers is inevitable. That disagreement can be resolved during administrative process as well as during judicial process. Administrative resolution is described as resolving tax disagreement by agreement upon certain rules between administration and tax payer, while judicial resolution is described as tax-court case which is petitioned if administrative resolution does not work or is not preferred. There are various reasons that leads tax payer into administrative or judicial resolution. In this study, first, judicial resolution of tax disagreements and administrative resolution of issues resulting from tax relationship are analyzed. Then, the reasons and results of preferring judicial resolution are discussed by evaluating judicial resolution of disagreements upon Sivas Tax Court case.

## İÇİNDEKİLER

ETİK SÖZLEŞME.....	i
TEŞEKKÜR.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. GENEL ÇERÇEVE .....	3
1.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ORTAYA ÇIKMASI.....	4
1.3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ UZLAŞMA YOLU İLE İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ.....	6
1.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	8
1.3.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı.....	8
1.3.1.2. Uzlaşma Komisyonları.....	9

1.3.1.3. Uzlaşma Komisyonlarının; Yetkisi, Toplanma ve Karar Yeter Sayısı...	11
1.3.1.4. Uzlaşma Komisyonlarının Kararlarının Hukuki Niteliği.....	13
1.3.1.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi ve İncelenmesi.....	14
1.3.1.6. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi.....	15
1.3.1.7. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin İncelenmesi.....	16
1.3.1.8. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları.....	18
1.3.2 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	19
1.3.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı .....	20
1.3.2.2. Uzlaşma Komisyonları.....	21
1.3.2.2.1. Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemelerde Komisyonun Oluşumu.....	22
1.3.2.2.2. Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemelerde Komisyonun Oluşumu .....	23
1.3.2.3. Uzlaşma Komisyonlarının; Yetkisi, Toplanma ve Karar Yeter Sayısı...	24
1.3.2.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi, Süresi, Daveti ve Uzlaşma Görüşmeleri.....	26
1.3.2.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları.....	27
1.4. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ DÜZELTME YOLU İLE İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ.....	29
1.4.1. Hesap Hataları.....	31
1.4.1.1. Vergi Matrahında Hata.....	31
1.4.1.2. Vergi Miktarında Hata.....	32
1.4.1.3. Mükerrer Vergilendirme Yoluyla Hata.....	32
1.4.2. Vergilendirme Hataları.....	33



1.4.2.1. Mükellefin Şahsında Hata.....	33
1.4.2.2. Mükellefiyette Hata.....	34
1.4.2.3. Konuda Hata.....	35
1.4.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata.....	35
1.4.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinin Kapsamı.....	36
1.4.4. Vergi Hatalarının Düzeltilme Yolları.....	37
1.4.5. Vergi Hatalarını Düzeltirmede Zaman Aşımı .....	39
1.4.6. Şikayet Başvurusu.....	40
1.4.7. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinin Talebi İle Dava Açma İlişkisi.....	40
1.5. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI YOLUYLA ÇÖZÜMLENMESİ.....	43

## İKİNCİ BÖLÜM

### UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜNDE VERGİ MAHKEMELERİNİN ROLÜ

2.1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMLENMESİNDE YARGISAL YOL ..	45
2.2. VERGİ YARGILAMASI SİSTEMİNDE GENEL ÇERÇEVE.....	45
2.3. VERGİ YARGISINDA ÖRGÜTLENME.....	47
2.3.1. Vergi Mahkemeleri.....	48
2.3.2. Bölge İdare Mahkemeleri.....	49
2.3.3. Danıştay.....	50
2.4. VERGİ YARGILAMASI USULÜ.....	53
2.4.1. Vergi Davasının Konusu.....	54
2.4.2. Vergi Davasında Taraflar.....	56
2.4.3. Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Vergi Mahkemesi.....	57

2.4.4. Davanın Açılması.....	59
2.4.5. Dava Dilekçesi.....	59
2.4.5.1. Dilekçelerin Verileceği Yerler.....	60
2.4.5.2. Aynı Dilekçe İle Dava Açılabilir Haller.....	61
2.4.5.2.1. Birden Fazla İdari İşleme Karşı Aynı Dilekçe İle Dava Açılması.....	62
2.4.5.2.2. Birden Fazla Davacının Müşterek Dilekçe İle Dava Açması.....	62
2.4.5.3. Dava Dilekçelerinin İncelenmesi ve İnceleme Üzerine Verilecek Kararlar.....	62
2.4.6. Dava Açma Süresi.....	66
2.4.6.1. Dava Açma Süresinin Başlangıcı.....	66
2.4.6.2. Dava Açma Sürelerinin Hesaplanması.....	69
2.4.7. Vergi Davasında Yürütmenin Durdurulması.....	71
2.4.7.1. Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı İtiraz.....	74
2.5. VERGİ YARGILAMASINDA KANUN YOLLARI.....	75
2.5.1. Olağan Kanun Yolları.....	76
2.5.1.1. İtiraz.....	76
2.5.1.1.1. İtirazın Süresi ve Şekli.....	78
2.5.1.1.2. İtiraz Nedenleri.....	79
2.5.1.1.3. İtiraz Başvurusunun İncelenmesi ve Verilecek Kararlar.....	79
2.5.1.2. Temyiz.....	81
2.5.1.2.1. Temyiz Edilebilecek Kararlar.....	81
2.5.1.2.2. Temyizin Süresi ve Şekli.....	83
2.5.1.2.3. Temyiz Nedenleri.....	85

2.5.1.2.4. Temyiz İncelenmesi Üzerine Verilecek Kararlar.....	85
2.5.1.3. Karar Düzeltme.....	86
2.5.1.3.1. Karar Düzeltmeye Konu Olabilecek Kararlar.....	87
2.5.1.3.2. Karar Düzeltme Talebinin Süresi ve Şekli.....	88
2.5.1.3.3. Karar Düzeltme Nedenleri.....	88
2.5.1.3.4. Düzeltme Talebinin İncelenmesi ve Verilecek Kararlar.....	89
2.5.2. Olağanüstü Kanun Yolu.....	89
2.5.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi.....	90
2.5.2.1.1. Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Süresi.....	91

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SİVAS VERGİ MAHKEMESİ ÖRNEĞİ ÜZERİNDE DEĞERLENDİRME

3.1. GENEL ÇERÇEVE .....	94
3.2. SİVAS VERGİ MAHKEMESİNİN KURULUŞ VE GELİŞİMİ.....	95
3.3. 2005-2010 YILLARI ARASINDA SİVAS VERGİ MAHKEMESİNDE AÇILAN DAVALAR.....	96
3.4. DAVA SAYISINDAKİ ARTIŞ NEDENLERİ.....	101
3.5. 2005-2010 YILLARI ARASINDA SİVAS VERGİ MAHKEMESİNCE VERİLEN KARARLAR.....	108
3.6. YARGIYA İNTİKAL EDEN VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARE ALEYHİNE SONUÇLANMASININ NEDENLERİ.....	113
3.7. VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM TERCİHİNİN TARAFLAR AÇISINDA SONUÇLARI.....	117

SONUÇ.....	119
KAYNAKÇA.....	125
ÖZGEÇMİŞ.....	133

**KISALTMALAR LİSTESİ**

<b>AATUHK</b>	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>age</b>	: Adı geçen eser
<b>agm</b>	: Adı geçen makale
<b>BİMK</b>	: Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
<b>E</b>	: Esas
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>HUMK</b>	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanun
<b>İYUK</b>	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>K</b>	: Karar
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>s</b>	: Sayfa
<b>UYAP</b>	: Ulusal Yargı Ağı Projesi
<b>vb</b>	: Ve benzeri
<b>VDDK</b>	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

**TABLolar LİSTESİ**

Tablo 3.1. 2005-2010 Yılları Arasında Açılan Dava Sayıları.....	97
Tablo 3.2. Sivas İli Mükellef Sayıları .....	105
Tablo 3.3. Tokat İli Mükellef Sayıları.....	105
Tablo 3.4. Erzincan İli Mükellef Sayıları.....	106
Tablo 3.5. 2005-2010 Yılları Arasında Verilen Kararlar.....	108

**GRAFİKLER LİSTESİ**

Grafik 3.1. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi Ve KDV'nin Toplam Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı.....	99
Grafik 3.2. 2005-2010 Yılları Arasında Verilen Kararlar.....	111
Grafik 3.3. 2005-2010 Yılları Arasında Verilen Kabul, Kısmen Kabul ve Ret Kararlarının Değerlendirilmesi.....	112

## GİRİŞ

Kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için devletin finansal kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu kaynakların en önemlisi devletin gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçleri oranında zorunlu olarak aldığı vergilerdir. Vergi alacaklısı olan devlet, bireyler için daha fazla kamu hizmeti sunabilmek amacıyla, Anayasa ve kanunların öngördüğü ölçüde, toplayacağı vergi miktarını arttırmak isteğindeyken; vergi borçlusu olan vergi mükellefleri ise, daha az vergi vermek suretiyle harcanabilir gelirlerini arttırmak istegindedirler. İki tarafın menfaatlerinin çatışması durumunda vergi uyuşmazlığı olarak adlandırılan anlaşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıkların ortadan kaldırılabilmesi için de taraflar açısından bazı çözüm yolları bulunmaktadır. Vergisel uyuşmazlıkların bir bölümü idari aşamada çözümlenirken bir bölümü de yargısal çözüm yolu olan vergi davasına konu olmaktadır. Bu çalışmada vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları ele alınmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde, vergi uyuşmazlığı kavramından hareketle uyuşmazlıkların ortaya çıkış nedenleri ve vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada barışçıl yollarla çözüm yolları incelenmiştir.

İdari çözüm yolları ile bir sonuca kavuşturulamayan veya bu yollar denenmeksizin çözülmek istenen vergi uyuşmazlıkları açısından başvuru yargısal çözümde hangi usullerin izleneceğine, vergi yargısının örgütlenme şekline ve yargısal çözüm yolu olan vergi davasında yargılama usulü açısından hangi aşamaların gerçekleştiğine çalışmanın ikinci bölümünde yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise, vergi uyuşmazlığının yargı aşamasındaki çözümünde Sivas Vergi Mahkemesi'nin yargı çevresi değerlendirilmek suretiyle bazı istatistiksel veriler ışığında mahkemede 2005-2010 yılları arasında açılan davaların ve verilen kararların nitelikleri ve sonuçları tahlil edilerek değerlendirilmeye çalışılmış,



dava sayısındaki değişime bağlı olarak yükümlüler açısından yargısal çözüm yönteminin tercih edilmesinin nedenleri ile sonuçları tartışılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

#### 1.1. GENEL ÇERÇEVE

Vergi idaresi ile vergi ödevlileri arasında vergi uygulamaları sonucu oluşan vergi uyuşmazlığı, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle vergiye bağlı olarak ortaya çıkan ceza veya diğer kamu alacakları açısından idari işlemleri uygulayan idari birimlerle vergi yükümlüsü veya sorumluları arasında meydana gelen anlaşmazlıklar<sup>1</sup>; vergi uygulaması sırasında ortaya çıkan bazı sonuçlarda vergi mükellefleri ile vergi idaresinin fikir birliğine varamamasıdır<sup>2</sup>. Başka bir ifadeyle vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklar vergi uyuşmazlığıdır<sup>3</sup>. Vergi uygulamalarından kaynaklanan vergi idaresi ile vergi ödevlileri arasında ortaya çıkan sorunların giderilip vergi alacağının tahsil edilebilmesi için vergi hukukunda bazı çözüm yollarına yer verilmektedir. Uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna gidilmesine gerek kalmaksızın idarenin kendiliğinden ya da ilgililerin başvurması sonucunda sorunların çözüme kavuşturulmasına “barışçıl yollar” ya da “vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları” denilmektedir. Teknik anlamda bir yargı mercii önünde niza/çekişme/uyuşmazlık haline getirilmeksizin sorun ortadan kaldırıldığından bu yollara barışçıl yollar adı verilmektedir<sup>4</sup>.

Bizim sistemimizde barışçıl çözüm yolları uzlaşma ve düzeltmedir. Türkiye uygulaması bakımından idari çözümler için şu iki özellik belirtilebilir. Bu yollara

<sup>1</sup> BAYRAKLI H. Hüseyin, Vergi Yargılama Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:7, Afyon 1998, s.4

<sup>2</sup> AKSOY Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.57

<sup>3</sup> KIZILOT Şükrü, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 7. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2004, s.36

<sup>4</sup> KARAKOÇ Yusuf, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Yetkin Yayınları, Ankara 2007a, s.38

başvurma zorunluluğu olmadığı gibi; idari başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm yoluna da gidilebilir. Barışçıl yollarla çözüme kavuşturulamayan ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamıyla bir “çekişme” (niza) haline getirilen uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, dava sonunda kanun yollarına (itiraz, temyiz) başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme bağlanır. Bu durum hem verginin aslı hem de vergi cezalarından doğan uyuşmazlıklar için geçerlidir; yani düzeltme veya uzlaşma işlemlerinin ya da vergi davasının konusu bir vergi cezası da olabilir. Öte yandan anılan durum yine ilke olarak vergi ve vergi cezalarının tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarının tümü için geçerlidir. Ancak bunun bazı istisnaları vardır; tahsil aşamasında ödeme emrine karşı düzeltme yoluna gidilememesi, uzlaşma istenememesi buna örnek teşkil eder. Bir kısım vergi suçları ise adli yargının görev alanına girmektedir<sup>5</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının gerek yargı, gerekse idari çözüm yollarının işletilmesi sonucunda bertaraf edilmesi ve bu durumun kesinlik kazanması, vergi borcu ve cezası bakımından, maddi hukuk anlamında borcu ortadan kaldıracı sonuç doğurur<sup>6</sup>.

## **1.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ORTAYA ÇIKMASI**

Vergileme sosyal, ekonomik, siyasi boyutlu geniş bir kavramdır ve ulusal veya uluslararası gelişmelerden etkilenmektedir. Bu etkileşimin doğal sonucu olarak, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki işlemlerin gerçekleştirilmesinde bazı sorunların yaşanması kaçınılmaz olmaktadır. Vergi uyuşmazlığı olarak nitelendirilen bu sorunlar; vergi idaresi ile vergileme işlemine muhatap olanlar arasındaki vergi uygulamalarına ilişkin ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıklarına dayanmaktadır. Çoğunlukla bu tür

<sup>5</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, 17. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2009, s.170

<sup>6</sup> KARAKOÇ Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1995, s.7

uyuşmazlıklar; vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergileme işlemleri esnasında ve ceza kesilmesinden dolayı tarafları karşı karşıya getiren, verginin alınıp alınmaması veya ödenip ödenmemesi ya da az tutarda ödenmek istenmesinden doğmaktadır<sup>7</sup>.

Verginin alınmasında, vergi idaresi görevlilerinin, hazineci zihniyetle hareket etmesi yani devlete daha fazla gelir temin etme düşüncesi, vergi mevzuatını dar olarak yorumlamaları, bunun karşısında, vergi mükelleflerinin de daha az veya hiç vergi ödememe arzusuyla hareket etmesi olguları vergi uyuşmazlıklarının sayısını arttırmaktadır<sup>8</sup>.

Öte yandan, vergi kanunlarının sayısının çok olması, ekonomik gelişmelere paralel olarak bu kanunların sık sık değişikliğe uğraması, gerek vergi idaresinin gerekse mükellefin hataya düşmesine, dolayısıyla uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır<sup>9</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olan etkenler; vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergi incelemeleri, yoklama, arama, bilgi toplama, düşük matrah beyanı, verginin ödenmemesi, hatalı vergi tarhiyatı ve hatalı ceza uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çeşitli sebeplerle ortaya çıkan vergi uyuşmazlığı, uyuşmazlığa neden olan idari işleme karşı doğrudan yargı organlarına başvurma yoluyla sona erdirilebileceği gibi tarhiyata yetkili olan vergi idaresi ile karşılıklı diyalog sonucu idari çözüm yollarıyla da sona erdirilebilir.

---

<sup>7</sup> ARMAĞAN Ramazan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, Sayı 156, Ocak-Haziran 2009, s. 200

<sup>8</sup> AKSOY Şerafettin, age, s. 91

<sup>9</sup> BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara 2007, s.129

### 1.3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ UZLAŞMA YOLU İLE İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

Vergi hukukunda uzlaşma, vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında meydana gelen vergi uyuşmazlıklarının, yargı yoluna başvurulmadan anlaşarak sona erdirildiği bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Türk vergi hukukuna ilk defa 1963 yılında yayımlanan 205 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 376'ncı maddesinden sonra gelecek şekilde Ek 1-10'uncu maddelerinde yer alan hükümlerle giren<sup>10</sup> uzlaşma, belli miktardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ve yükümlünün pazarlık sonucu anlaşmaları şeklinde tanımlanabilir<sup>11</sup>. Her uzlaşma biçiminde olduğu gibi, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin uzlaşma müessesesinde de her iki taraf karşılıklı ödümler vermekte ve bazı haklarından vazgeçmekte, bunun karşılığında da bazı haklar ve imkanlar elde etmektedir. Vergi idaresi kanunen alması gereken vergi ya da cezanın bir kısmından vazgeçmekte, buna karşın, vergi alacağını daha çabuk tahsil etmekte, çok sayıda davayı izleme yükü ve yargılama maliyetinden kurtulmaktadır<sup>12</sup>. Bu bağlamda, uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarını ve vergileme işlemlerindeki ihtilafları yargısal çözüme götürmeden idari aşamada çözüme kavuşturmayı hedefleyen bir rol üstlenmektedir. Uzlaşma, tarhiyat ya da ceza kesme şeklinde tesis edilecek olan idari işlem nedeniyle idare ile yükümlü ya da ceza muhatabı arasında ortaya çıkan anlaşmazlığın karşılıklı olarak görüşülüp anlaşarak daha başlangıç aşamasında ortadan kaldırılmasını esas alır<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zühal, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005, s.239

<sup>11</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s. 170

<sup>12</sup> KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku:Temel Kavramlar, İlkeler Kurumlar, 6.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 1994, s.169-170

<sup>13</sup> ERDEM Tahir, Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2005, s.78

Uzlaşma kurumu, salınan vergi ve kesilen cezalar hakkında, kanun ile konulan şartların varlığı halinde yargı yoluna başvurulmadan, vergi idaresi ile mükellefin bir araya gelerek kesin ve kısa yoldan anlaşmalarına imkan sağlamaktadır<sup>14</sup>. Vergi uyuşmazlıklarının, yargı yoluna başvurmaya gerek kalmadan, tarafların istek ve iradelerine uygun ve kesin olarak sona erdirilebilmesi nedeniyle, uzlaşma müessesesi, vergiden beklenen toplumsal yararı zamanında sağlayacak nitelikte olup bu özelliği sayesinde, uzlaşma müessesesi İdari Yargı'nın yükünün azalmasına da yardımcı olmaktadır<sup>15</sup>.

Pratik bir takım yararlarına rağmen, uzlaşma yolunun hukuk teorisi açısından bazı çekinceler yarattığı gözlemlenmektedir. Nitekim kanun önünde her bakımdan aynı durumda bulunan iki yükümlüden birinin uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebileceği düşünüldüğünde, vergide anayasal eşitlik ilkesi zedelenmiş olacaktır. Aynı durumdaki yükümlülerin her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birisinin uzlaşmaması durumunda da eşitlik ilkesinden ciddi bir şekilde uzaklaşmaktadır<sup>16</sup>. Uzlaşma müessesesinin sınırsız bir biçimde uygulanması, vergi yükü önünde eşitlik ve vergilendirmede adalet ilkelerini zedelemekle kalmayıp, vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesini özendirici etki yapmaktadır. Zira sınırsız bir uzlaşma olanağının bulunmasının, vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmeyen vergi mükelleflerini, bu ödevlerini zamanında ve gerçeğe uygun şekilde yerine getirenlere nazaran her zaman karlı kılacağı bir gerçektir<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> KANETİ Selim, Vergi Hukuku, 2.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s.111

<sup>15</sup> CANDAN Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s.228

<sup>16</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami., age, s.170; CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 232; KARAKOÇ Yusuf , age, (2007b) s.40.

<sup>17</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 233

Uzlaşma, konusu ve kapsamı, vergi cezaları bakımından farklılaştırılmak suretiyle tarhiyat<sup>18</sup> öncesi ve sonrası olarak kendi içinde iki kısma ayrılmaktadır<sup>19</sup>.

### 1.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

VUK'un Ek 1-10'uncu maddelerinde usul ve esasları belirlenen uzlaşmaya "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma" denilmektedir<sup>20</sup>. Bu uzlaşma müessesesinin yasal adı aslında "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma" değildir; yalnızca "uzlaşma"dır. Tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmasının nedeni, Türk Vergi Sistemine, 3239 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesiyle "tarhiyat öncesi uzlaşma" adı ile bir diğer uzlaşma müessesesinin getirilmiş olması ve verginin tarhi veya cezanın getirilmesinden sonra, salınan vergi veya kesilen cezanın tahakkuk ettirilecek miktarı ile ilgili olarak işlerlik kazanabilen uzlaşma müessesesini, herhangi bir karışıklığa mahal vermemek için bu ikinci uzlaşma müessesesinden ayırt etme gereğidir<sup>21</sup>. VUK'da "tarhiyat sonrası uzlaşma" şeklinde bir adlandırma yapılmamış olmakla birlikte, Ek 1'inci maddeye istinaden yayımlanan "Uzlaşma Yönetmeliği"nde bu uzlaşma "tarhiyat sonrası uzlaşma" olarak adlandırılmıştır<sup>22</sup>.

#### 1.3.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

213 sayılı VUK'un Ek 1'inci maddesinde, re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara bağlı vergi ziyayı cezaları uzlaşma konusu yapılacak hususlar arasında sayılmıştır. Ancak kaçakçılık suçları ile ilgili vergiler ve buna bağlı mali

<sup>18</sup> Çeşitli yöntemlere göre belirlenen matraha vergi oranının uygulanması suretiyle vergi borcunun miktarının hesaplanması işlemine tarh işlemi adı verilir.

<sup>19</sup> ERDEM Tahir, Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2007, s.41

<sup>20</sup> KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 4.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2007b, s.250

<sup>21</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 235

<sup>22</sup> Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Tanımlar" alt başlıklı 4'üncü maddesinin, (d) bendinde; "Uzlaşma: Tarhiyat sonrası uzlaşmayı, ifade eder." kuralına yer verilmiştir.

cezalar bunların dışında bırakılmıştır. Anlaşılacağı üzere, usulsüzlük cezası da uzlaşma kapsamı dışındadır<sup>23</sup>. Ayrıca uzlaşma hükümlerine göre, kanuni süresi içerisinde yapılan beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçlar ile tahakkuku tahsile bağlı bulunan vergi, resim ve harçlar için uzlaşma yapılması mümkün değildir<sup>24</sup>.

VUK'un Ek 1'inci maddesi ile uzlaşmanın konusu ve kapsamı belirlenmiştir. Söz konusu maddede; vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması, vergi ziyanının, VUK'un 369'uncu maddesinde yazılı yanılma halinden kaynaklandığının iddia edilmesi, tarihyatta, VUK'un 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması, yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi hallerinde mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunabileceği kurala bağlanmıştır.

Vergi daireleri, beyana dayanan tarihyat dışında kendi araştırmaları veya elde ettikleri bilgiler ışığında mükellefler hakkında vergi ihbarnameleri ve/veya ceza ihbarnameleri düzenleyerek VUK'da belirtilen usuller çerçevesinde tebliğ ederler. İşte tarihyat sonrası uzlaşma bu aşamadan sonra işlemeye başlayan bir uzlaşma yoludur ve tarihyat öncesi uzlaşmadan bu temel noktada ayrılmaktadır.

### **1.3.1.2. Uzlaşma Komisyonları**

VUK'un getirdiği sisteme göre uzlaşmada, mükellefle veya ceza muhatabı ile yapılacak bu müzakereler bir komisyon tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu komisyonlara Kanunda "uzlaşma komisyonları" adı verilmiştir. Uzlaşma

<sup>23</sup> KARAKOÇ Yusuf, age, (2007b) s.250

<sup>24</sup> PELİT Sedat, "Uzlaşma Müessesesine Genel Bir Bakış ve İl Özel İdareleri İle Belediye Gelirlerinde Uzlaşma", Maliye Postası, Sayı: 377, s.93



görüşmelerinde devleti ve devlet adına vergilendirme işlemlerini yürüten vergi idaresini temsilen, uzlaşma komisyonları yer almaktadır<sup>25</sup>.

Uzlaşma komisyonlarının oluşumu; il ya da ilçede kurulu bulunmasına, kurulu bulunduğu yerde müstakil vergi dairesi olup olmamasına, uzlaşma başvurusuna konu edilen verginin Genel Bütçeye veya diğer idarelere ait olmasına göre farklı durumlar arz etmektedir<sup>26</sup>.

#### 1-Genel Bütçeye Giren Vergi, Resim ve Harçlarla İlgili Uzlaşma Komisyonları

##### a- Yerel Uzlaşma Komisyonları

İl ve ilçe uzlaşma komisyonlarıdır.

##### aa- İl Uzlaşma Komisyonu

Bu komisyonlar defterdarın veya vekil edeceği kişinin başkanlığında, gelir müdürü ile ilgili vergi dairesinin müdüründen oluşur.

##### ab- İlçe Uzlaşma Komisyonu

- Müstakil vergi dairesi bulunun ilçelerde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında, müdür tarafından belirlenen bir müdür yardımcısı ve gelir şefinden oluşur. Müdür yardımcısı veya şefin bulunmaması halinde, bunların yerine görev yapanlar, uzlaşma komisyonuna üye olarak katılır.

- Bağlı vergi dairelerinde, mal müdürlüğünün başkanlığında gelir şefi ve memurlarından biri üye olur.

##### ac- Vergi Dairesi Başkanlıklarında Uzlaşma Komisyonu

Bu uzlaşma komisyonları, vergi dairesi başkanlarının başkanlığında vergi müdürü ve müdür yardımcısından oluşur.

##### b- Merkezi Uzlaşma Komisyonu

<sup>25</sup> KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, 12. Baskı, Ankara-2000, s.202

<sup>26</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 262

Mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Maliye Bakanlığı Müsteşarının başkanlığında, Genel Müdürlüğün bağlı olduğu Müsteşar Yardımcısı ve Gelirler Genel Müdüründen oluşur.

2- İl Özel İdarelerinin Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlarla İlgili Uzlaşma Komisyonları

a- İllerde

Özel saymanlık müdürünün, özel saymanlık müdürü olmayan yerlerde gelir memurunun başkanlığında, valiler tarafından seçilecek iki üyeden oluşur.

b- İlçelerde

Özel saymanlık gelir memurunun başkanlığında, kaymakamlar tarafından seçilecek iki üyeden kurulur.

3- Belediye Bütçesine Giren Vergi, Resim ve Harçlarla İlgili Uzlaşma Komisyonları

Belediye başkanlarının başkanlığında, belediye encümenlerince seçilecek iki üyeden oluşmaktadır.

### **1.3.1.3. Uzlaşma Komisyonlarının; Yetkisi, Toplanma ve Karar Yeter Sayısı**

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5'inci maddesine göre Maliye Bakanlığı, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarlarını genel tebliğ ile belirlemeye yetkilidir. Bakanlığın belirlediği miktar komisyonun uzlaşabileceği vergi, resim ve harç miktarının üst sınırını oluşturmaktadır. VUK'un 359'uncu maddesi uyarınca kesilenler (kaçakçılık suç ve cezaları) dışında kalan vergi ziyai cezaları da uzlaşma kapsamına girmekle birlikte uzlaşma komisyonlarının vergi ziyai cezası

yönünden yetki sınırının tespiti konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Yani vergi ziyai cezasının üst sınırı hakkında Bakanlığa verilmiş bir yetki mevcut olmadığından komisyon miktar sınırlaması olmaksızın uzlaşabilir. Uygulamada, uzlaşma görüşmelerinde genellikle, vergi borcunun %10'a, cezaların ise %90'a varan oranlarda indirilerek uzlaşma sağlandığı görülmektedir<sup>27</sup>.

Uzlaşma komisyonlarının vergi yükümlüleriyle uzlaşma yapma yetkisi, konu, yer ve miktar itibariyle sınırlandırılmaktadır. Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile cezalara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik il ve ilçe uzlaşma komisyonları ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu oluşturulmaktadır<sup>28</sup>.

Verginin konusu açısından uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşma konusu edilen vergiler bakımından herhangi bir sınırlamaya tabi değildir. Yani her uzlaşma komisyonu, diğer bakımlardan da uzlaşma başvurusuna konu edilebilecek nitelikteki her türlü vergi, resim ve harçla ilgili olarak uzlaşma yapabilir<sup>29</sup>.

Yukarıda değinildiği üzere uzlaşma komisyonlarının yetkisi yer itibariyle sınırlandırılmıştır. Mahalli uzlaşma komisyonunun yetkisi belirli bir coğrafi alanla sınırlandırılmışken merkezi uzlaşma komisyonunun yetkisi yer itibariyle bütün ülkeyi kapsamaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları bir başkan ve iki üyeden oluşurlar. Komisyon bütün üyelerinin katılımı ile toplanır ve kararlar çoğunlukla alınır. Karar yeter sayısı iki olmakla birlikte komisyonlar uygulamada oy birliği halinde karar

---

<sup>27</sup> BİLİCİ Nurettin, age, s.119

<sup>28</sup> TÜRKKOT Mustafa, Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 199, Mayıs 2005, s.25

<sup>29</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 264

vermektedirler<sup>30</sup>. Herhangi bir nedenle başkanın veya bir üyenin toplantıya katılamaması halinde bunlara vekalet edenler toplantıya katılırlar.

#### **1.3.1.4. Uzlaşma Komisyonlarının Kararlarının Hukuki Niteliği**

Uzlaşma komisyonlarının kararlarının hukuki niteliği, kararın verilmesi sırasında, vergi idaresinin temsilcisi konumunda olup olmadıklarına göre farklılık arz etmektedir. Uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmeleri sırasında, vergi idaresinin temsilcisi konumundadır. Buna karşılık; uzlaşma başvurularının, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesinin birinci fıkrasında yazılı yönlerden incelenmeye tabi tutulması sırasında ise, takdir komisyonlarına benzer bir nitelik gösterirler. Yani başvurunun incelemesi sırasında, vergi idaresinin temsilcisi gibi değil de, vergi idaresinden bağımsız herhangi bir idare gibi davranırlar<sup>31</sup>.

Uzlaşma komisyonlarının vergi idaresinin temsilcisi konumunda iken vermiş buldukları kararlar, vergi idaresinin uzlaşma konusundaki niyet ve iradesini temsil etmektedir. Çünkü vergi idaresi, vergi uyumsuzluğunu uzlaşma yoluyla giderme iradesini bizzat açıklayamadığından onun yerine uzlaşma komisyonu bu açıklamayı yapmaktadır. Bu nedenle vergi idaresinin uzlaşma konusundaki iradesinin, onu bağlayıcı biçimde açıklanmış sayılabilmesi için, bu iradeyi temsil eden uzlaşma komisyonu kararının hukuka ve usulüne uygun şekilde alınmış bulunması gerekir. Hukuka ve usulüne uygun olarak alınmayan uzlaşma komisyonu kararının vergi idaresini bağlaması düşünülemez<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> ÖZYER M. Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Yayını, 3. Baskı, Ankara 2004, s.906

<sup>31</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 264

<sup>32</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 265,266,267

Bir uzlaşma komisyonu kararının hukuka ve usulüne uygun olarak alınmış sayılabilmesi için; söz konusu kararın; miktar konu ve yer itibariyle yetkili komisyonca alınması, oluşum itibariyle Uzlaşma Yönetmeliği'ne aykırı olmaması ve toplantı ve karar yeter sayılarının usulüne uygun olması gerekmektedir. Yani komisyon üyelerin tamamıyla toplanmalı ve karar oy çokluğu ile alınmış olmalıdır. Uzlaşma komisyonunca belirtilen şekilde hukuka uygun olarak alınan kararlar açıklanan irade beyanıyla mükellefin iradesinin uyuşması neticesinde uzlaşma sağlanmış olur. Vergi idaresi artık bu sonuca uyarak uzlaşma tutanağının gereğini yerine getirmekle mükelleftir.

Uzlaşma başvurusunun ön incelemesi, komisyonun vergi idaresinden bağımsız bir idare gibi yaptığı bir inceleme olduğundan bu başvurunun komisyonca reddedilmesi durumunda, alınan karar hukuki niteliği bakımından kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemdir. Bu nedenle söz konusu kararlar vergi davasına konusu edilebilmektedir.

### **1.3.1.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi ve İncelenmesi**

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7'nci maddesinde; uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmî vekâletini haiz vekili vasıtasıyla ve yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerektiği kurala bağlanmıştır. Tüzel kişilerle, küçükler ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin uzlaşma talebini kanuni temsilcileri vasıtasıyla yapması gerekmektedir. Vergi idaresinin uzlaşma talebinde bulunma yetkisi yoktur. Ayrıca uzlaşma komisyonu da uzlaşma müessesesinin tarafları olan vergi idaresini ve vergi mükellefini kendiliğinden uzlaşmaya davet edemez.

Uzlaşma başvurusunun geçerli sayılabilmesi için; talebin mutlaka yazılı olarak yapılması, dilekçenin, amacını ifade edecek biçimde kaleme alınması ve talep sahibinin

ya da resmi vekilinin imzasını taşıması yeterlidir. Söz konusu dilekçede uzlaşma talebine konu edilmek istenen vergi veya cezanın türüne, dönemine, miktarına, mükellefin hesap numarasına, bağlı olduğu vergi dairesine ve uzlaşma yapılmasını gerekli kılan nedenlere yer verilmesi gereklidir. Uzlaşma talebinin en az bir nüsha ve yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna yapılması şarttır<sup>33</sup>. Yargı kararları ile de belirtildiği üzere yetkili komisyona yapılmayan başvuruların herhangi bir hukuki sonuç doğurması mümkün değildir<sup>34</sup>

Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre uzlaşma talebi, ihbarnamede yazan vergi veya cezanın tamamı için yapılmalıdır. Ancak VUK'un Ek 1. maddesinde, "Uzlaşma konusu vergi matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir." düzenlemesi yer aldığından ve yönetmelik hükümleri kanunlara aykırı olamayacağından kısmi uzlaşma başvurusunu yasaklayan yönetmelik hükmü, hukuken bir değer taşımamaktadır<sup>35</sup>.

### **1.3.1.6. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi**

Uzlaşma talebinin hangi süre içerisinde yapılacağı, VUK'un Ek 1'inci maddesi ile Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Talep Süresi" başlıklı 9'uncu maddesinde belirlenmiştir. Buna göre; uzlaşma talebinin, vergi ve/veya ceza ihbarnamesinin mükellefe veya ceza muhatabına tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içerisinde yapılması gerekmektedir. Bu süre hak düşürücü bir süredir. Yani başvurunun

<sup>33</sup> KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhul, age, s. 258.

<sup>34</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 14.03.1991 tarihli ve E:1989/2452, K:1991/1099 sayılı kararı ile, valilik makamına yapılan uzlaşma başvurusunun yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmış bir başvuru gibi kabul edilmesine olanak bulunmadığına karar verilmiştir.

<sup>35</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 273

vergi ve/veya ceza ihbarnamesinin tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içinde yapılması durumunda sonuç doğurabilecek bir niteliğe sahiptir<sup>36</sup>.

VUK'un 13'üncü maddesinde yer verilen mücbir sebep veya zor durumda bulunmaktan kaynaklanabilen hallerin, uzlaşma talep süresini etkileyip etkilemeyeceği, hukuki açıdan tartışma konusu olmaktadır. Konuyla ilgili olarak Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlıkta; "Mücbir sebep durumunun, mükellefin ödevleri ile ilgili olduğu ve mükellefin ödevlerini yerine getirmeyi aksatması ya da geciktirmesi durumunda mücbir sebebin varlığı halinde, sürelerin işlemeyeceği, uzlaşmanın ise bir mükellef ödevi olarak nitelendirilemeyeceği"<sup>37</sup> şeklinde karar verilmiştir. Ancak, Danıştay vermiş olduğu bazı kararlarda ise mücbir sebebin uzlaşmaya başvurma süresini etkileyebileceğini, genel hukuk ilkelerine gönderme yaparak kabul etmektedir<sup>38</sup>.

### **1.3.1.7. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin İncelenmesi**

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesine göre, uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerinde; başvurunun süresi içinde usulüne uygun yapıp yapılmadığı, uzlaşma başvurusunun yapıldığı komisyonun uzlaşma konusunda yetkili olup olmadığı hususları açısından ön incelemeye tabi tutulur. Söz konusu hususlarda herhangi aykırılık tespit edildiği takdirde talep reddedilir. Uzlaşma talebinin ön inceleme sonucunda reddedilmesi durumunda ret kararına karşı idari dava yoluna gidilebilir<sup>39</sup>.

Yukarıda anılan Yönetmeliğin 10'uncu maddesinin, 3'üncü fıkrası uyarınca, uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun

<sup>36</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 274

<sup>37</sup> Danıştay 9.Dairesi'nin, 02.10.2002 tarihli ve E:2000/1835, K:2002/2002 sayılı kararı

<sup>38</sup> Danıştay VDDGK., 27.05.1993 tarihli ve E:1992/180, K:1993/73 sayılı kararı

<sup>39</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin, 24.06.1996 tarihli ve E:1996/842, K:1996/2765 sayılı kararı

yetkisi içerisinde bulunduğunun anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâleti taşıyan vekilini bulundurması hususu, görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az onbeş gün öncesi mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde onbeş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarihin, uzlaşma günü olarak belirlenmesi de mümkündür. Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir. Uzlaşma davetiyesi VUK'un tebliğe ilişkin hükümleri uyarınca tebliğ edilir<sup>40</sup>.

Vergi mükellefinin veya resmi vekâletnameye sahip vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde görüşmelere başlanır. Yükümlü isterse görüşmelerde meslek odasından bir temsilci bulundurma hakkına sahiptir. Ancak meslek odası temsilcileri uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar. Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanması halinde durum 3 nüsha olarak düzenlenen tutanakla tespit edilir. Tutanaklar yükümlü veya temsilcisi ve komisyon üyelerince imzalanır. İmzalanan tutanakların bir nüshası yükümlü veya vekiline verilir, bir nüshası da gerekli işlemin yapılması için üç gün içinde vergi dairesine yollanır. Tutanağın bir nüshası da dosyaya konulur<sup>41</sup>.

Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi ve ceza için tekrar uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Yükümlü dava açma süresinin son gününe kadar komisyonun teklifini kabul ettiğini

<sup>40</sup> ORGAN İbrahim, Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af:Uzlaşma, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 213 Haziran 2006, s.166

<sup>41</sup> DOĞAN Battal, age, s.77



yazılı olarak vergi dairesine bildirmesi halinde bu tarih itibariyle uzlaşma sağlanmış sayılır ve buna göre işlem tesis edilir<sup>42</sup>.

### 1.3.1.8. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşmanın sağlanması, uzlaşma talebinde bulunan mükellef ile komisyonun tahakkuk edecek vergi veya bu verginin cezasının ödenecek olan miktarında ittifaka varmalarıdır. Mükellefler, uzlaşma tutanaklarında belirlenmiş bulunan vergi ve ceza miktarları ile ilgili olarak mevcut maddi hatalar dışında herhangi bir itirazda bulunamaz ve uzlaşılan olayı dava konusu yapamazlar<sup>43</sup>. Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya, bunlardan birisi üzerine uzlaşılmış olsa dahi her ikisine de karşı dava açamaz. Mükellef ile vergi idaresinin aralarında anlaşarak sona erdirdikleri uyuşmazlığın daha sonra yeniden canlandırılması ve idari davaya konu edilmesi uzlaşma taraflarının imzalarıyla gerçekleşen anlaşmaya aykırılık teşkil eder<sup>44</sup>.

Mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma konusu olan vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa; dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenemez; uzlaşmanın vaki olmasıyla yani vergi idaresi ile talep sahibinin anlaşıp aralarındaki uyuşmazlığı sonlandırmalarıyla, vergi mahkemesince, davanın konusunun kalmamış bulunması sebebiyle yargılamanın sona erdirilmesi gerekmektedir<sup>45</sup>. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, durdurulmuş olan

<sup>42</sup> YÜKSEKAL Metin, 4369 Sayılı Kanunla Uzlaşma Müessesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 121, Ekim 1998, s.61

<sup>43</sup> ARICA Mehmet Nadir, Uzlaşma ve Dava Açma, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 129, Haziran 1999 s.8

<sup>44</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 361

<sup>45</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 359; ACAR Fatih, Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 171, Aralık 2002, s.26

davanın görülmesine, durumun vergi dairesince bildirilmesi üzerine vergi mahkemesinde devam olunur<sup>46</sup>.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde tarh edilen vergiye ve/veya cezaya karşı dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 15 gün uzar.

Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın ödeme zamanı, uzlaşma tutanağının tebliğ edildiği tarihte, vergi ve cezanın ödeme zamanının geçmiş olup olmamasına göre farklılık göstermektedir. Bu husus VUK'un Ek 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasında düzenlenmiştir. Kanunun anılan hükmüne göre vergi ve/veya cezalar, uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse, kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir.

### **1.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, 3239 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesi ile 01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, VUK'a "Tarhiyat öncesi uzlaşma" başlıklı Ek 11'inci maddenin eklenmesi suretiyle vergi sistemindeki yerini almıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, adından da anlaşılacağı üzere, vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade etmekte, yani salınacak vergi ve kesilecek cezaya

---

<sup>46</sup> SABAN Nihal, Vergi Hukuku, Beta yayınları, İstanbul 2006 s.291-292

ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşamaya ilişkin olarak uzlaşma söz konusu olmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar yukarıda anılan Kanun'un öngördüğü şekilde 03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile düzenlenmiştir.

### **1.3.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı**

VUK'un Ek 11'inci maddesi, Maliye Bakanlığı'na tarhiyat öncesi uzlaşma yapma iznini, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergiler ve kesilecek cezalarla sınırlı tutmuştur. Ancak, VUK'da, vergi incelemelerine dayanılarak yapılacak ve yapılabilecek tarhlara ait yöntemler bellidir. Bu yöntemler; VUK'un 29'uncu maddesinde öngörülen ikmalen vergi tarhi<sup>47</sup> ile 30'uncu maddesinde düzenlenen re'sen vergi tarhi<sup>48</sup> yöntemleridir<sup>49</sup>. Beyan üzerine tarh edilen vergiler ile verginin idarece tarh edildiği durumlarda tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gitmek mümkün değildir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde; tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilecek vergi cezaları; vergi incelemesine dayanılarak salınan vergi, resim ve harçlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olarak belirlenmiştir. Ancak vergi incelemesi sonucunda kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması nedeniyle üç kat vergi ziyai cezası

<sup>47</sup> "VUK. Madde 29". İkmalen vergi tarhi, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sora bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

<sup>48</sup> "VUK. Madde 30". Res'en vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.

<sup>49</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 04.06.1990 tarihli ve E: 1990/1246, K: 1990/1543 sayılı kararı, "Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunun, re'sen ve ikmalen tarh edilecek vergiler olduğu hakkında."

kesilmesi gereken tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hakkında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması mümkün değildir<sup>50</sup>.

### **1.3.2.2. Uzlaşma Komisyonları**

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın düzenlendiği VUK'un Ek 11'inci maddesinde, tarhiyat öncesi uzlaşmanın komisyonlar eliyle yapılacağına dair bir hüküm bulunmamasıyla birlikte bu konudaki düzenleme, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile getirilmiştir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5, 6 ve 7'nci maddeleri göz önünde alındığında, uzlaşma komisyonlarının yetki alanlarının belirlenmesinde, incelemeyi yapan inceleme elemanının niteliği ile incelemenin yapıldığı yerin önem arz ettiği görülmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının mensupları da, Genel Bütçeye giren vergi, resim ve harçlar için oluşturulan tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının mensupları gibi Maliye memurlarıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları vergi dairesi adına hareket ederler. Komisyonunda, mükellef kesiminin sorumlusu bulunmamaktadır. Müzakerelere katılan vergi mükellefi veya ceza muhatabı, komisyonun dışında ve karşısındadır<sup>51</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada komisyonun oluşumu, vergi incelemesinin merkez inceleme elamanlarınca veya mahalli inceleme elamanlarınca yapılmasına göre farklılık göstermektedir.

<sup>50</sup> KARAKOÇ Yusuf, age, (2007b) s.41

<sup>51</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 340-341

### **1.3.2.2.1. Merkez İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemelerde Komisyonun Oluşumu**

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinin, (k) bendinde; maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri merkez inceleme elemanları olarak sayılmıştır. Bu kişilerin yaptığı incelemelerin devamlı çalışma yerlerinde ve geçici çalışma yerlerinde yaptıkları incelemelere göre farklı komisyon oluşumları gözlenmektedir.

Merkez inceleme elemanlarınca, devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak uzlaşma komisyonu; incelemeyi yapanların kurul mensubu inceleme elemanı olması durumunda, ilgili Kurul Başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından, incelemeyi yapanların Gelir İdaresi Başkanlığı merkez inceleme elemanları olması durumunda, ilgili başkanlıkça tespit edilecek biri başkan olmak üzere üç merkez inceleme elemanından oluşmaktadır<sup>52</sup>.

Merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde ise uzlaşma komisyonu; ekip başkanının başkanlığında incelemeyi yapanın dışında başkan dahil üç inceleme elemanından oluşur. Komisyonun üç inceleme elemanından oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon üyeleri, iki inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde mal müdürü) veya vergi müdüründen teşekkül etmektedir.

İncelemeyi yapan inceleme elemanı veya inceleme ekibi, yukarıda açıklandığı şekilde teşekkül edecek komisyonlara üye olamazlar. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere komisyon toplantısına katılabilirler.

---

<sup>52</sup> KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhul, age, s. 233.

### **1.3.2.2.2. Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılan İncelemelerde Komisyonun Oluşumu**

Mahalli inceleme elemanlarınca yapılacak incelemelerde komisyonların teşkili Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün veya vergi denetmeninin başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya vergi denetmenlerinden oluşur.

Diğer mahallî vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.

İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması hâlinde, vergi dairesi başkanı, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya müdürü komisyon üyesi olarak belirler.

Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, defterdar tarafından belirlenen iki vergi denetmeninden oluşur. Herhangi bir nedenle toplantıya katılamayacak olan üyenin yerine, defterdarın belirleyeceği gelir müdürü veya vergi dairesi müdürü veyahut bir vergi denetmeni iştirak eder.

Diğer mahallî vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde komisyon; defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile ilgili vergi dairesi müdüründen oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü

olması hâlinde defterdar, ilgili vergi dairesi müdürü yerine bir başka vergi dairesi müdürünü veya vergi denetmenini komisyon üyesi olarak belirler.

Yönetmeliğin yukarıdaki açıklamasına yer verilen 6'ncı maddesine göre, teşekkül eden komisyonlar üç kişiden oluşur. Gerektiğinde yukarıda belirtilen kriterler çerçevesinde birden fazla komisyon kurulabilir.

İncelemeyi yapanlar, komisyon üyesi olamazlar. Ancak açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma komisyonu toplantısına iştirak edebilirler. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu'na göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

Öte yandan, incelemeyi yapan merkez inceleme elemanının bağlı olduğu ekip veya grup başkanının gerek gördüğü hallerde ve talebi üzerine, incelemeyi yapanın mensup olduğu Kurul veya Genel Müdürlük, uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri ilgili Kurul veya Genel Müdürlükçe belirlenir.

### **1.3.2.3. Uzlaşma Komisyonlarının; Yetkisi, Toplanma ve Karar Yeter Sayısı**

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesi uyarınca tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları biri başkan olmak üzere üç üyeden oluşmaktadır. Uzlaşma komisyonu, davet yazısında belirtilen gün ve saatte üyelerinin tamamının katılması ile

toplannmakta ve çoğunlukla karar vermektedir. Daha önce belirlenen uzlaşma gün ve saatinde üyelerinin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılmayan üyenin yerine yetkili merci tarafından yenisi seçilir. Uzlaşma komisyonu üyeleri çoğunluk kararı ile görüşmeyi sonuca bağlar. Çoğunluk kararına muhalif olan üyenin tutanağı imzadan imtina etmesi mümkün değildir. Ancak, tutanağı karşı oyla imzaladığı ya da çoğunluk kararına katılmadığı yönünde tutanağa kayıt koyabileceği gibi karşı oy gerekçesini de tutanakta belirtebilir<sup>53</sup>.

Uzlaşma görüşmeleri ve uzlaşma aşaması sırasında, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, vergi idaresinin temsilcisi olarak hareket ederler. Yani uzlaşma görüşmeleri sonucunda usulüne uygun olarak alınmış komisyon kararları, vergi idaresini bağlar. Ayrıca, Yönetmeliğin 17'nci maddesi uyarınca, tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememiş sayılması, salınacak vergi ve kesilecek cezası için tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulmasına engel oluşturduğundan, vergi mükellefinin hukukunun da olumsuz yönde etkilendiği söylenebilir. Komisyon kararının bu niteliği onun yürütülmesi gerekli (icrai) olduğunu da göstermektedir. Dolayısıyla; tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının söz konusu uzlaşmanın temin edilememesine ilişkin kararlarının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 14'üncü maddesinde tanımlanan idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlem olduğunu söyleyebiliriz<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> ERDEM Tahir, Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma, TÜRMOB Yayınları-311, Sirküler Rapor Serisi, Sayı:2007-6, Ankara 2007, s.28

<sup>54</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 346



### 1.3.2.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi, Süresi, Daveti ve Uzlaşma Görüşmeleri

Vergi idaresince yapılan vergi incelemesi sırasında gündeme gelen tarhiyat öncesi uzlaşma, esasen mükellef veya olası ceza muhatabının vergi incelemesi aşamasında yapılan bu işleme karşı başvurabileceği tek yoldur. Diğer alternatif yollar olan dava açma, cezalarda indirim, hata düzeltme ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma, idari işlemin kesin ve yürütülebilir niteliğe bürünüp muhatabına tebliğinden sonra kullanılabilir<sup>55</sup>.

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması gerekmektedir<sup>56</sup>. Talebin yazılı olmasından amaç, dilekçe ile yapılmasıdır<sup>57</sup>. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili mercie yapılmış başvuru yerine geçmektedir<sup>58</sup>.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesine göre; nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmayan mükellefler vergi ve olası ceza kesilip usulüne uygun olarak tebliğ edildikten sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilirler. Bir başka deyişle, mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamaları tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurma haklarını ortadan kaldırmaz<sup>59</sup>.

<sup>55</sup> ERDEM Tahir, age, s. 114

<sup>56</sup> DOĞAN Battal, Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesinin Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 137, Şubat 2000, s.79

<sup>57</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 348

<sup>58</sup> KARAKOÇ Yusuf, age, (2007b) s.44,45

<sup>59</sup> ŞENYÜZ Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 2003, s.181

Mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Bu durumda mükellefler, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. Bu durumda mükellef uzlaşma görüşmelerine, uzlaşma talebinde bulunmaya davet yazısıyla çağrılmakta ve inceleme elemanı tarafından gönderilen uzlaşma talep davetiyesi üzerine, uzlaşma istenmediğinin yazıyla bildirilmesi veya bu davetiyenin tebliğinden itibaren veya en geç on beş gün içerisinde herhangi bir başvurunun olmaması durumunda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinden yararlanamamaktadır. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanma hakkı ortadan kalkmamaktadır.

İncelemenin mükellefin bilgisi dahilinde yapılması durumunda ise, uzlaşma görüşmelerine davet, mükellefin uzlaşma talebinde bulunmasından sonra, ayrı bir yazı ile gerçekleştirilmektedir<sup>60</sup>. Muhatabın bilinen en son adresine gönderilen davet yazısının tebliğ olunamaması veya tebliğ olunmasına karşın muhatabın davet yazısında belirtilen yer, gün ve saatte uzlaşma görüşmesine katılamaması hallerinden birinin gerçekleşmesi durumunda uzlaşma sağlanamamış olur<sup>61</sup>. Bu durumda ise tarhiyat sonrası uzlaşma imkânı da ortadan kalkar.

### **1.3.2.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları**

Uzlaşma görüşmesinin, tarafların karşılıklı uygun iradesi ile sonuçlanması durumunda uzlaşma gerçekleşmiş olur. Bu durumda hazırlayıcı idari işlem olarak vergi inceleme raporu uzlaşma çerçevesinde nihai işleme dönüşmekte ve kesinlik

<sup>60</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 352

<sup>61</sup> ŞENYÜZ Doğan, age, s.182

kazanmaktadır<sup>62</sup>. Uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, VUK'un 112'nci maddesi uyarınca gecikme faizi hesaplanır<sup>63</sup>. İnceleme raporuna dayanılarak hesaplanan vergi ve ceza üzerinde uzlaşma sağlandıktan sonra aynı dönem için yeniden inceleme yapılması mümkün değildir. Ayrıca üzerinde uzlaşılan ceza hakkında VUK'un 376'ncı maddesi uyarınca indirim talebinde bulunulamaz<sup>64</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve verginin kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler. Ancak mükellef böyle bir durumda tarh edilen vergi ve cezaya karşı süresi içinde dava açabilir ve VUK'un 376'ncı maddesi uyarınca cezalarda indirim hükümlerinden yararlanmak için talepte bulunabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, vergi dairesinin, inceleme raporunda belirlenen matrah üzerinden gerekli tarh işlemi yaparak mükellefe tebliğ etmesi gerekmektedir. İhbarnameyi tebliğ alan vergi mükellefinin, tarhiyata karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde dava açma hakkı bulunmaktadır<sup>65</sup>.

---

<sup>62</sup> ERDEM Tahir, age, s. 131

<sup>63</sup> ACAR Fatih, agm, s.26

<sup>64</sup> DOĞAN Battal, age, s.80

<sup>65</sup> DURAN Metin, Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması Üzerine Vergi Mahkemelerinde Dava Açma, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 130, s.49-51

#### **1.4. VERGİ HATALARINDAN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARININ DÜZELTME YOLU İLE İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ**

Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yöntemlerle çözümünde yasa koyucu tarafından getirilen bir diğer düzenleme uyuşmazlıkların çözümünde hata düzeltme yoludur. Vergilendirmeye ilişkin birçok karmaşık işlemlerin varlığı karşısında, mükelleflerin ya da vergi idaresinin bazı hatalar yapabileceğini göz önüne alan yasa koyucu, vergi hukukunda vergi hatalarına yer vermiş ve bunların herhangi bir suç teşkil etmeden düzeltilebileceğini öngörmüştür<sup>66</sup>. Düzeltme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir<sup>67</sup>.

VUK'un 116 ila 126'ncı maddeleri arasında düzeltme yolu ve bu sürecin konusu olan vergi hataları düzenlenmiştir. "Hata Düzeltme" kavramı anılan Kanunun 116'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre vergi hatası; vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınmasını ifade etmektedir. Burada vergi hatası bir kavram olarak tanımlanmıştır. Buna göre yalnızca hesap hatasının ya da vergilendirme hatasının yapılmış olması hatanın düzeltilmesi için yeterli bir neden değildir. Bir işlemin vergi hatası olabilmesi için; bazı şartları taşınması gerekmektedir. Bunlar;

- Haksız bir işlem olması, (işlem hukuka ve kanuna aykırı olmalı)
- Haksız işlem sonucunda fazla veya eksik vergi istenmesi yahut alınması,

(işlem vergi matrahını etkilemeli)

<sup>66</sup> PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Derya Kitabevi, Trabzon 2004, s. 127

<sup>67</sup> DUMLU Harun, "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Şikayet Yolu", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:380

- Haksız işlemin kanunda sayılan hata türünde olması, (işlem VUK'un 117 ve 118'inci maddelerinde belirtilen hata türünden olmalı)

- Hatanın hem vergi idaresi hem de yükümlü tarafından yapılabilmesidir<sup>68</sup>.

Düzeltililecek hatalar VUK'un 117'nci maddesinde "hesap hataları" ve 118'inci maddesinde "vergilendirme hataları" başlıklarıyla düzenlenmektedir. Vergi hatası türlerinden birini yapısında taşıyan sakat vergilendirme işlemine karşı yargı yoluna gidilebileceği gibi, beş yıllık zamanaşımı süresi içerisinde kalmak koşuluyla, bu hata vergi dairesince re'sen ya da yükümlünün başvurusu üzerine düzeltilir. Düzeltme başvurusu vergi dairesince reddedilen yükümlü, şikayet yolu ile üst mercie gidebilir. Yapılan şikayet başvurusu da reddedilirse, bu ret işlemine karşı dava açılabilir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi ile düzeltme yapıldığı ölçüde vergi borcu ortadan kalkmaktadır. Düzeltme, vergi aslı kadar vergi cezası ile de ilgili olabilir<sup>69</sup>. Danıştay, vergi hatalarının düzeltilmesi istemleriyle ilgili olarak vergiyi, gecikme ve tecil faizlerini; hatta, gecikme zammını da kapsayacak şekilde, geniş anlamda yorumlamaktadır. Bunlarda VUK'un 117 ve 118'inci maddelerinde sayılan hataların bulunması durumunda, düzeltme istemleriyle ilgili başvuru yollarının kullanılabilmesini kabul etmektedir<sup>70</sup>.

VUK'un 117'nci maddesinde yer verilen hesap hataları; matrahta ve vergi miktarlarında yapılan hatalarla verginin mükerrer olmasıdır. 118'inci maddede sayılan vergilendirme hataları ise; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olarak düzenlenmişlerdir.

<sup>68</sup> ARIKAN Zeynep, TOSUNER Mehmet, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, İlkem Ofset, İzmir, 2003, s.96-97.

<sup>69</sup> BİLİCİ Nurettin, age, s.125

<sup>70</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 201

### 1.4.1. Hesap Hataları

VUK'un 117'nci maddesinde düzenlenmiş bulunan hesap hataları ile ilgili olarak kanun koyucu bir tanım getirmemiş, sadece tadadi olarak nelerin hesap hatası sayılacağını belirtmekle yetinmiştir<sup>71</sup>. Bu itibarla maddede belirtilenlerin dışında kalan maddi yanlışlıkların hesap hatası olarak kabul edilmesi ve düzeltmeye konu olması hukuken mümkün değildir. VUK'un 117'nci maddesinde sayılan hesap hatalarından hareketle bir tanım vermek gerekirse, hesap hataları; vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıkları olarak ifade edilebilir. Hesap hataları genellikle kolay görülebilen, basit, aritmetik yanlışlıklardan kaynaklanmaktadır<sup>72</sup>.

#### 1.4.1.1. Vergi Matrahında Hata

Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda vergi matrahına ilişkin rakamların ya da indirimlerin eksik ya da yanlış gösterilmesi, matrah hatası olarak adlandırılmaktadır<sup>73</sup>.

Matrah hataları, genellikle basit yanlışlıklardan doğan hatalardır. Beyannameye bir toplama yanlışlığının yapılması, gelir vergisinde gelirin toplanması ve beyan sınırının yanlış hesaplanması, indirimlerin eksik uygulanması sonucu matrahın eksik veya fazla gösterilmesi gibi yanlışlıklar matrah hatalarını örnek teşkil eder<sup>74</sup>.

<sup>71</sup> KÜÇÜKKAYA Mehmet, Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul 2008, s. 40

<sup>72</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s. 178

<sup>73</sup> BİLİCİ Mustafa, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları, Antalya Vergi Mahkemesi Örneği", Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta 2010, s. 24

<sup>74</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s. 178

#### **1.4.1.2. Vergi Miktarında Hata**

VUK'un 117'nci maddesinin, 2'nci bendinde kanun koyucu; vergi miktarındaki hatayı vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsuplarının yapılmamış veya yanlış ya da eksik yapılmış olması, beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış ya da gösterilmiş olmasından kaynaklanan yanlışlıklar olarak tanımlamaktadır.

Mesela, bir ücretlinin ödeyeceği gelir vergisinin hesaplanması sırasında, yanlış vergi tarifesinin uygulanması sonucu fazla gelir vergisi hesaplanması, ya da vergi matrahına vergi oranının uygulanması işleminde matematiksel yanlışlık sonucu verginin yanlış hesaplanması vergi miktarında hata oluşturur<sup>75</sup>.

#### **1.4.1.3. Mükerrer Vergilendirme Yoluyla Hata**

VUK'un 117'nci maddesinin, 3'üncü bendi hükmünde verginin mükerrer olması; aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmıştır.

Bir verginin mükerrer alındığını iddia etmek ve düzeltme talebinde bulunabilmek için, aynı matrah üzerinden, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergi kanununa dayanılarak bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması gerekmektedir. Eğer bu sayılan unsurlardan sadece biri farklı olursa, çifte vergilendirmeden bahsedilemez<sup>76</sup>.

<sup>75</sup> TAŞ Metin, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Ve Yargısal Çözüm Yolları, Ekin Kitabevi, Bursa 1997, s.27

<sup>76</sup> AKSOY Şerafettin, age, s.70

Mükerrer vergilendirme diğer hesap hatalarından farklı olarak mutlaka mükellefin aleyhine gerçekleşmektedir<sup>77</sup>. Böyle bir durumda yersiz olan bu ikinci vergilendirme işlemi bir hesap hatası olarak nitelendirilmek suretiyle düzeltme yoluyla kaldırılır.

#### **1.4.2. Vergilendirme Hataları**

Vergilendirme hataları vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları olarak nitelendirilmektedir. Çok az olmakla birlikte, zaman zaman mükelleflerce yapılan bildirim ve ödemelerden kaynaklanan vergilendirme hatalarına da rastlanılmaktadır<sup>78</sup>.

Vergilendirme hatalarının, hesap hatalarına nazaran, vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olay ile daha yakından ilgili olduğu görülmektedir. Bu özellikleri nedeniyle de, vergilendirme hataları ile ilgili hususlar, hesap hatalarına göre hukuki uyumsuzluk konusu olmaya daha yatkındırlar. Vergilendirme hataları, teorik nitelikleri bakımından idari işlemin sebep unsurundaki sakatlıklara ilişkindir<sup>79</sup>.

VUK'un 118'inci maddesinde dört bent halinde düzenlenen vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, konuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olarak tasnif edilmiştir.

##### **1.4.2.1. Mükellefin Şahsında Hata**

Mükellefin şahsında hata, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım; Kanunun 118'inci

<sup>77</sup> ÖZYER M. Ali, age, s.196

<sup>78</sup> AKYAVAŞ Oktay, "Vergi Usul Kanunu'na Göre Düzeltme", Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Bilim Raporu, Sayı:XLIII-12/87, s.42.

<sup>79</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s.178



maddesinde yer alan diğer üç bentle birlikte incelendiğinde, söz konusu hata türünün, vergiyi doğuran olay, verginin konusu, istisna ve muafiyet gibi unsurlar yönünden sakat olmayan bir vergilendirme işleminde, yalnızca mükellefin, vergi borçlusunun yanlış seçilmesi ya da saptanması anlamını taşıdığı görülür<sup>80</sup>.

Uygulamada pek sık rastlanılmayan bu hata türüne isim benzerliğinden kaynaklanan hatalarla, verginin yükümlünün babasından ya da oğlundan alınması örnek olarak gösterilebilir<sup>81</sup>.

#### **1.4.2.2. Mükellefiyette Hata**

VUK'un 118/2 maddesinde, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması şeklinde düzenlenen mükellefiyette hata, diğer hata türlerinden farklı olarak, verginin konusunda hatada olduğu gibi açıklık ölçütünü getirmiştir<sup>82</sup>.

Yukarda anılan Kanunun açık hükmüne rağmen, vergi yükümlüsü durumunda olmayan kişiden vergi istenmesi veya alınması halinde, mükellefiyette hata yapılmış olmaktadır. Böyle bir hatanın vergi hatası olarak nitelendirilebilmesi için, vergi istenilen kişinin vergiye tabi olmadığı veya vergiden muaf bulunduğu herhangi bir kuşku veya hukuki uyumsuzluğa yer vermeyecek şekilde açık olması gerekir<sup>83</sup>. Bununla birlikte bazı olay ve işlemlerin verginin konusuna girip girmeyeceği, yani yükümlülüğe konu teşkil edip etmeyeceği tartışmalıdır. Bu tür konular vergi hatası olarak kabul

<sup>80</sup> KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhâl, age, s. 112

<sup>81</sup> ÖZTÜRK Bünyamin, "Vergi Hukukunda Hataların Düzeltilmesi-I", Maliye Postası, Sayı:268, s.48

<sup>82</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s.180

<sup>83</sup> EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ Metin, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa 1993, s.201

edilmez. Böyle durumlarda uyuşmazlığın yargı yoluna başvurularak çözümlenmesi gerekmektedir<sup>84</sup>.

#### **1.4.2.3. Konuda Hata**

Verginin konusunda hata, açık olarak vergi mevzusuna girmeyen veya vergiden istisna tutulan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması şeklinde VUK'da tanımlanmıştır.

Mükellefiyette hataya paralel olarak Kanun bu hata türünde de “açık olma” koşulunu kabul etmiştir. Eğer bir vergileme işleminde, vergi mevzusunda hata nedeniyle düzeltme talep ediliyorsa, düzeltme yapılabilmesi için, vergi mevzusuna girmeme veya vergiden müstesna olma durumunun açık olması, maddi ve hukuki şartlarda yorumu gerektirecek bir durumun bulunmaması gerekir<sup>85</sup>.

Verginin konusunda meydana gelen hatayı iki ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlardan birincisi, vergi kanunları ile bilerek verginin konusuna alınmayan ya da verginin konusuna girip girmediği açık olarak belli olmayan ve dolayısıyla henüz sonuca kavuşturulmamış işlem ve olayların vergilendirilmesi, ikincisi ise, verginin konusuna girmekle birlikte, vergiden istisna tutulan gelir, kıymet, evrak ve işlemlerin matraha dahil edilmesi durumunda, verginin konusunda hata yapılması hususlarıdır<sup>86</sup>.

#### **1.4.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata**

İstenilen verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olması vergilendirme veya muafiyet

<sup>84</sup> ÖZTÜRK Bünyamin, age, s.50

<sup>85</sup> AKSOY Şerafettin, age, s.71

<sup>86</sup> KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhul, age, s. 114

döneminde hatayı oluşturmaktadır. Bu hata türünde vergilendirmenin ilgili bulunduğu dönem bakımından bir yanlışlık hali söz konusu olmaktadır.

Vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş olmasının vergi hatası sayılabilmesi için, bu hata dolayısıyla verginin ilgili bulunduğu dönemin vergisine kıyasla fazla ya da eksik istenmesi veya alınması gerekir<sup>87</sup>. Örneğin emlak vergisinde geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması, gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi birer vergilendirme hatasıdır. Buna karşılık, herhangi bir olayda zamanaşımı olup olmadığı, herhangi bir vergi kanunun ne zaman yürürlüğe gireceği gibi konular bir hukuki tartışma açılmasına elverişli olduğundan vergi hatası olarak değil, hukuki uyumsuzluk olarak değerlendirilmektedir<sup>88</sup>.

#### **1.4.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinin Kapsamı**

Düzeltilme yolunun kapsamına vergi hatası olarak nitelenen işlem sakatlıkları girmektedir. Vergilendirme hataları bulunan tarhiyatların, uzlaşma mevzusu edilmiş ve üzerinde uzlaşmış olması ve bu hatalı durumun daha önce yapılan uzlaşma esnasında dikkate alınmamış olması durumunda, söz konusu tarhiyatlar VUK'un düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilebilmektedir.

Vergi hatası dışında kalan ve tartışmaya açık, yoruma elverişli, içtihatlarla dayanan konu ve uyumsuzluklara hukuki uyumsuzluk denilmektedir. Hukuki uyumsuzluklar ise yargı organları tarafından karara bağlanır. Maddi olayda, vergilendirme işleminin temelindeki hatanın yeterince açık olmaması gibi durumlar söz konusu ise, artık vergi hatasından değil, hukuki uyumsuzluktan bahsedilir<sup>89</sup>. Yerleşik içtihatlarla göre vergi hataları olarak nitelendirilemeyecek olan hukuki uyumsuzlukların,

<sup>87</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 205

<sup>88</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRUL Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s.180

<sup>89</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s.181

düzeltilme yolu ile çözüme bağlanması mümkün değildir. Hukuki uyuşmazlıklar, vergi hatalarından farklı olarak, vergilendirmenin özüne ve maddi olaylara ilişkin açık olmayan noktalardan, bu olayların karmaşık niteliğinden, nitelendirilmelerindeki görüş ayrılıklarından, kanun hükümlerinin yorumundaki tartışmalardan ortaya çıkan çekişmelerdir<sup>90</sup>. Şayet bu tür uyuşmazlıklar süresinde dava konusu edilmemişse sonradan düzeltme yoluyla yargı yolunda hak arama süreci canlandırılmaz.

Yargı organlarının vergi hataları dışında vermiş olduğu kararları üzerine gerçekleştirilecek işlemlerde hata bulunması durumunda kararlar kesinleşmiş de olsa düzeltme yapılabileceği VUK'un 125'inci maddesinde öngörülmüştür. Bunun nedeni yargı kararlarının idari kararlarla ortadan kaldırılamayacak olması ve hakkında kesin hüküm verilmiş olan bir olayın usul hukukunda geçerliliğini koruması olarak değerlendirilebilir. Ancak yargı kararına konu olmuş hatalar ve ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıklar düzeltmeye konu olamazlar.

#### **1.4.4. Vergi Hatalarının Düzeltme Yolları**

VUK'un 119'uncu maddesine göre vergi hataları şu yollardan biriyle ortaya çıkarılabilir. Bunlar; ilgili memurun hatayı bulması, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın ortaya çıkarılması, hatanın teftiş sırasında ortaya çıkması, hatanın vergi incelemesi sırasında ortaya çıkması ve mükellefin müracaatıyla hatanın ortaya çıkarılmasıdır. Ortaya çıkan hatalar açısından hem vergiler hem de cezalar bakımından yapılacak düzeltme için Kanunda iki yol düzenlenmiştir. Buna göre düzeltme işlemi ya vergi dairesince re'sen yapılır ya da yükümlü başvurusu üzerine gerçekleşir<sup>91</sup>.

<sup>90</sup> KARAKOÇ Yusuf, age, (2007b) s.76

<sup>91</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s.182

VUK'un 121'inci maddesine göre idare, tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarını tespit etmesi durumunda düzeltmeyi re'sen yapar. Re'sen düzeltme; vergi hatasının, herhangi bir başvuru olmaksızın, vergi idaresi tarafından kendiliğinden düzeltilerek giderilmesidir<sup>92</sup>. Vergi hatasının açık ve mutlak olması; vergi hatasının, herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmasına gerek olmaksızın ilk bakışta anlaşılabilir olmasını ve lafzi yorum dışındaki yorum tekniklerine başvurulmasına gerek duyulmayacak netlikte açık olmasını, doğruluğu ileri sürülen hususun tartışmalı olmamasını ifade eder<sup>93</sup>. Vergi idaresi tarafından yapılan düzeltme yükümlünün lehine veya aleyhine olabilmektedir. Aleyhe düzeltme durumunda VUK'un 121'inci maddesi uyarınca düzeltme işlemine karşı kendisine tebliğ edilen ihbarname üzerine, mükellef tarafından 30 günlük dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Düzeltilme işlemi mükellefin başvurusu üzerine de tesis edilebilir. Yapılan vergilendirme işleminde Kanunda tanımlanan türden bir hata yapıldığı fikrinde olan ve bu durumun düzeltilmesini isteyen mükellefin önünde iki alternatif yol bulunmaktadır. İlki, bir idari işlem olan bu tarhiyatın VUK'un 122-124'üncü maddelerine veya İYUK'un 10-11'inci maddelerine dayanarak bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından düzeltilmesini talep etmek yani idari başvuru yolu, diğeri ise bu işlemi doğrudan doğruya yasal süresi içinde vergi mahkemesinde dava açarak hukuki işlemin iptalini sağlamak yani yargısal başvuru yoludur<sup>94</sup>. VUK'un 122'nci maddesi uyarınca düzeltme istemi yazılı olarak yapılmalıdır. Düzeltme dilekçesi, düzeltmeyi yapacak olan vergi dairesinin ilgili servisine verilebileceği gibi, posta yoluyla taahhütlü olarak da gönderilebilir<sup>95</sup>.

<sup>92</sup> OKTAR S.Ateş, Vergi Hukuku, 3.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul-2008, s.161

<sup>93</sup> CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Süryay Sürekli Yayın, İstanbul-2004, s. 383

<sup>94</sup> KÜÇÜKKAYA Mehmet, age, s. 46

<sup>95</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 207

Vergi dairesi, re'sen düzeltme yetkisini, ancak, düzeltme zaman aşımı süresinde kullanabilir<sup>96</sup>. Aynı zamanda mükellef de vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra, ancak zaman aşımı süresi içerisinde düzeltme isteminde bulunabilir<sup>97</sup>.

#### 1.4.5. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zaman Aşımı

Vergi hatalarının düzeltilmesinde zaman aşımına ilişkin düzenleme VUK'un 126'ncı maddesinde yer almaktadır. Vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde düzeltilmeyen vergi hataları zaman aşımına uğrar ve bu süre geçtikten sonra düzeltilemez. Bu süre hak düşürücü bir süredir. Sürenin dolmasıyla, hatalı işlem sonucu lehine bir durum oluşmuş taraf olarak gerek mükellef gerekse vergi dairesi için adeta kazanılmış bir hakkın varlığı söz konusu olmaktadır<sup>98</sup>. Bu beş yıllık sürenin yanında yukarıda anılan Kanun maddesinde düzeltme zaman aşımı süresini uzatabilen üç özel düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemeye göre vergi hatalarında düzeltme zaman aşımı süresi;

*“Zaman aşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; ilan yoluyla tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.”*

Bu durumda zaman aşımı bir yıl uzatılmış yani 6 yıla çıkmış olmaktadır<sup>99</sup>.

<sup>96</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 206,207

<sup>97</sup> BİLİCİ Mustafa, age, s. 30

<sup>98</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s.183

<sup>99</sup> KIZILOL Şükrü, Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı, Hürses, 12.02.1999, s. 7

#### 1.4.6. Şikayet Başvurusu

VUK'un 124'üncü maddesine göre vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme taleplerinin ilgili vergi dairesi müdürünce reddedilmeleri veya cevap verilmeyerek reddedilmiş sayılmaları halinde, ilgili, isterse, şikayet yoluyla, Genel Bütçeye giren vergi ve cezalarıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığına; il özel idare vergileri ve bu vergilere bağlı vergi cezaları ile ilgili olarak da, ilgili belediye başkanlığına başvurabilir.

Şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurabilmek için, VUK'un 124'üncü maddesinde iki şart aranmaktadır. İlki, bu yola vergi mahkemesine dava açma süresi geçtikten sonra başvurulması, ikincisi ise düzeltme talebinin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılmasıdır<sup>100</sup>.

Düzeltilme isteğinin reddi veya reddedilmiş sayılması üzerine, hangi süre içerisinde, şikayet başvurusunda bulunulması gerektiği konusunda, kanunda açık bir düzenleme yoktur. Bu konuda farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre şikayet başvurusunun düzeltme zaman aşımı süresi içerisinde herhangi bir zamanda yapılmış olması gerekmektedir. Diğer görüşe göre ise düzeltme başvurusunun reddi üzerine şikayet başvurusunun İYUK'un 11'inci maddesi uyarınca dava açma süresi içerisinde yapılması gerekmektedir<sup>101</sup>.

#### 1.4.7. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Talebi İle Dava Açma İlişkisi

Mükellef tarafından yapılan düzeltme başvurusu idarece reddedilebilir veya idarece re'sen düzeltme yetkisi vergi mükellefinin aleyhine sonuç doğuracak şekilde kullanılabilir. Bu durumda, vergi mükellefi dava açarak ancak yargısal başvuru yolunu

<sup>100</sup> KARAKOÇ Yusuf, age, (2007b), s. 718

<sup>101</sup> TAŞKAN Yusuf Ziya, "Düzeltilme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma", Yaklaşım Dergisi, Sayı:74, 1999, s. 131-139

kullanabilir. Dava yolu, düzeltme isteminde bulunup bulunulmamasına, idarenin re'sen düzeltme yetkisinin kullanılmasının sonucuna, düzeltme isteminin yapıldığı zamana bağlı olarak değişiklik gösterebilir<sup>102</sup>.

Kendileri aleyhine hatalı bir işlem tesis edildiğini ileri süren kişiler, iki farklı şekilde hareket edebilir. Buna göre ilgililer, İYUK'un 7'nci maddesi hükmü uyarınca hatalı işlemin kendilerine tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde iptal davası açma yoluna gidebileceği gibi, bunu dava konusu yapmaksızın düzeltme talebinde de bulunabilirler. Dolayısıyla dava açma süresi içinde düzeltme başvurusu yapmaksızın doğrudan yargıya gidilmesi olanaklı bulunduğundan, buradaki idari başvuru zorunlu olmayıp ihtiyari niteliktedir<sup>103</sup>. Yargı yolu seçildiğinde sadece vergilendirme işleminde yer alan hataların hukuka aykırılık nedeni olarak ileri sürülme zorunluluğu yoktur, tarhiyata ilişkin iddialar da bu aşamada açılan davada ileri sürülebilir. Düzeltme istemiyle ilgili dava açılmakla birlikte aynı anda idari başvuru yoluna da gidilebilir. Bu durumda, dava sonuçlanmadan, idare tarafından vergi hatasının varlığı kabul edilerek gerekli düzeltme yapılırsa, mahkemenin, davanın konusuz kaldığına ya da davanın vergi ile ilgili kısmının idarece kabul edildiğine karar vermesi gerekir<sup>104</sup>.

İdarece re'sen düzeltme işlemi yapılması ve bu düzeltmenin mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda düzeltme işleminin tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir. Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu üzerine ilgilinin istemi reddedilir veya reddedilmiş sayılırsa, Danıştay'ın aksi yönde görüşleri bulunmakla birlikte VUK'un 124'üncü maddesinde yer alan dava açma

<sup>102</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 217

<sup>103</sup> AKKURT M. Nedim, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş", Mükellefin Dergisi, Sayı: 120, Haziran 2002, s. 30

<sup>104</sup> CANDAN Turgut, age, (2006a) s. 218



süresinin geçirilmiş olması koşulu dikkate alındığında, dava açma süresi içinde düzeltme isteminde bulunan yükümlünün, talebi reddedildiği takdirde şikayet başvurusu yapamayacağı söylenebilir<sup>105</sup>.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) tarafından, dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme talebinin reddi ve keyfiyetin VUK'un 123'üncü maddesine düzeltme isteyene tebliği halinde, ilgilinin İYUK'un 11'inci maddesinde belirtilen dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açabileceği kabul edilmektedir<sup>106</sup>.

Dava açma süresi içinde düzeltme talebine konu olacak vergi hatasının beyan üzerine tarh edilen vergilerde yapılmış olması halinde, doğrudan dava açılıp açılmayacağı konusunda VUK'un 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında; mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinde tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları ifade edildikten sonra, devamında vergi hatalarına ait durumun saklı olduğunu hükme bağlanmıştır.

Daha önce belirtildiği üzere VUK'un 126'ncı maddesinde hüküm altına alınan düzeltme zaman aşımı süresi içinde kalmak kaydıyla, düzeltme isteminin dava açma süresi geçtikten sonra da yapılması mümkündür. Kanun koyucu, düzeltme taleplerinin, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılması ve talebin reddi durumunda ilgililerin şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurmalarına imkan tanımıştır.

Mükellefin, dava açma süresi geçtikten sonra, vergilendirme işleminde vergi hatası bulunduğu bahisle düzeltme isteminde bulunması durumunda, bu talebin vergi dairesi tarafından hangi sürede sonuçlandırılacağı konusunda VUK'da bir

<sup>105</sup> TAŞKAN Yusuf Ziya, agm., s.131-139

<sup>106</sup> Danıştay VDDGK. 08.01.1991 tarihli ve E:1991/2, K:1987/89 sayılı kararı, (Danıştay Dergisi, Sayı 84-85, s.106-110)

açıklama bulunmamaktadır<sup>107</sup>. Bu başvurunun idari bir başvuru olması nedeniyle İYUK'un 10'uncu maddesi uyarınca idarenin davranış sergileyeceği kabul edilmelidir<sup>108</sup>. Buna göre idare, başvuru üzerine 60 gün içinde herhangi bir cevap vermezse istek reddedilmiş sayılır.

Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan hata düzeltme talebinin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması durumunda bu işlemin dava konusu edilmesi mümkün değildir. Çünkü söz konusu karar idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülebilir işlem niteliğinde değildir. Bu ret işlemine karşı şikâyet yolunun tüketilerek kesin ve yürütülebilir bir işlem haline getirilmesi gerekmektedir. Nitekim Danıştay da bu konu ile ilgili olarak vermiş olduğu bir kararda; dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme talebinin reddi üzerine şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına veya belediye başkanlığına gidilmeksizin doğrudan mahkeme nezdinde açılan davanın görev yönünden reddi gerekeceği şeklinde karar vermiştir<sup>109</sup>. Hata düzeltme başvurusunun kısmen reddi halinde de yükümlü tarafından kısmen redde ilişkin kısım idari davaya konu edilebilecektir.

## **1.5. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI YOLUYLA ÇÖZÜMLENMESİ**

Türk vergi hukukunda uyuşmazlıkların çözümü için kabul edilen idari çözümlerin yanı sıra çözüm için temel yol, yargısal çözüm yoludur. Vergisel uyuşmazlıkların barışçıl yollara başvurulmasına rağmen çözülememesi veya barışçıl yollara başvurulmak istenmemesi durumunda uyuşmazlığın dava yoluyla yargısal çözümü yoluna gidilebilmektedir.

<sup>107</sup> KÜÇÜKKAYA Mehmet, age, s. 54

<sup>108</sup> KANETİ Selim, age, s. 158

<sup>109</sup> Danıştay.9. Dairesinin 08.06.1987 tarihli ve E: 1986/1780, K: 1987/1948 sayılı kararı

Vergisel uyuşmazlıkların yargısal yolla çözümü, idari-barışçıl yolların aksine, uyuşmazlığın yargı mercii önünde bir “çekişme” konusu yapılması ile kesin sonuca bağlanmasını içeren bir yoldur. Bu yolla, bir yandan vergisel uyuşmazlık ortadan kalkarken, aynı zamanda idarenin yargısal denetimi sağlanmakta, vergilendirme işlemlerinin yasaya uygunluğu ve yapılan sübjektif işlemlerin verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde geçerliliği de denetlenmektedir<sup>110</sup>.

Türk Vergi Sistemi’nde yükümlü ile devlet arasında vergiden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargısal çözümü “Vergi Yargısı” kapsamında ele alınmaktadır<sup>111</sup>. Vergi yargısının yargısal denetim ve içtihat yaratmak olmak üzere iki temel işlevi vardır. Vergi yargısı bu temel işlevlerini gerçekleştirirken aynı zamanda anlaşmazlıkları çözümleyip neticelendirme, hukuki güvenliği sağlama, çıkarlar dengesini koruma ve vergi adaletini sağlama gibi işlevleri de gerçekleştirmektedir<sup>112</sup>.

Bu şekilde vergi açısından Türkiye’de bulunan mevcut yargılama sistemine genel bir giriş yapılmakla birlikte çalışmanın bundan sonraki bölümünde Türk vergi yargısının örgütlenme modeli ve yargılama usulü ayrıntılı şekilde değerlendirilecektir.

---

<sup>110</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s.183

<sup>111</sup> YILBAŞI Handan; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Cezalarının Yargısal Boyutu”, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1998, s.134.

<sup>112</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s.185

## İKİNCİ BÖLÜM

### UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜNDE VERGİ MAHKEMELERİNİN ROLÜ

#### 2.1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMLENMESİNDE YARGISAL YOL

Vergi uyuşmazlıklarının mükellef ile vergi idaresi arasında karşılıklı diyalog içerisinde bir sonuca kavuşturulamaması durumunda idari çözüm yoluna başvurulmaksızın veya başvurulduktan sonra nihai çözümün sağlanması amacıyla yargısal çözüm yolu da tercih edilebilmektedir. Yargısal çözüm etki alanı bakımından herhangi bir sınırlama içermemektedir. Hangi tip uyuşmazlık söz konusu olursa olsun, dava yoluyla çözüm tercih edilebilmektedir<sup>113</sup>.

#### 2.2. VERGİ YARGILAMASI SİSTEMİNDE GENEL ÇERÇEVE

Genel olarak vergi yargısı, idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle vergilendirme işlemlerinin hukuk devleti ilkesine uygunluğunu sağlamaktadır. Vergi yargılaması hukuku iki temel işlevi gerçekleştirmektedir. Vergi yargılaması hukukunun temel fonksiyonu, vergi uyuşmazlıklarının kesin olarak çözüme kavuşturmasıdır. Burada usul hukuku bakımından da kesin hüküm ortaya çıkmaktadır. Vergi yargılaması hukukunun ikincil işlevi ise, temel işlevini yerine getirirken vergi hukukunun gelişmesine içtihat yoluyla katkıda bulunmasıdır<sup>114</sup>.

Vergi yargılaması, vergi yargı organlarının, vergi yükümlüsü veya sorumlusu ile vergi idaresi arasında idare tarafından yapılan vergi uygulamaları ile ilgili sorunları

<sup>113</sup> TAŞKAN Yusuf Ziya, “Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 221, 2007, s. 131-137

<sup>114</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s.185

incelemek ve karara bağlamak suretiyle vergi mevzuatı hükümlerine uygun bir yargısal tasarrufta bulunmasıdır. Diğer bir deyişle, vergi yükümlüsü veya ceza sorumluları ile vergi idaresi arasında vergi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlenmesi ve nihayete erdirilmesidir<sup>115</sup>.

Türkiye’de vergi yargısı idari yargı sistemi içerisinde yer almaktadır. İdari yargı alanında 06.01.1982 tarihli 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMK) ve 2577 sayılı İYUK ile düzenleme yapılmıştır. Vergi uyuşmazlıkları bu son değişikliklerle iki derecede çözümlenmektedir. Kural olarak uyuşmazlıklara birinci derecede Vergi Mahkemeleri bakacak, Vergi Mahkemelerinin kararları da itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemeleri’nde ve temyiz yoluyla Danıştay’da tekrar incelenecektir<sup>116</sup>.

1982 yılından önceki dönemde vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde şu anki durumdan farklı bir yapı bulunmaktadır. Gümrük vergileri dışında kalan vergilere ilişkin uyuşmazlıklar birinci derecede itiraz komisyonları, ikinci derecede Temyiz Komisyonu tarafından karara bağlanmış ve bu ikinci derecenin üstünde temyiz yeri olarak da Danıştay yer almıştır. Bu sistem, ilk kez 1926 yılında çıkarılan 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile hayata geçmiştir. Sonra, diğer vergilere de uygulanmış ve VUK'da da benimsenerek geliştirilmiştir<sup>117</sup>.

Yukarıda da belirtildiği üzere ülkemizde vergi yargısı, mevcut durumu itibarıyla idari yargı sistemi içinde örgütlenmiş bulunmaktadır.

<sup>115</sup> KARAKOÇ Yusuf, age, (1995), s.17

<sup>116</sup> KIZILOĞLU Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, (Cilt 3, md. 275-415), Yaklaşım Yayınları, Ankara; 1991, s.3665.

<sup>117</sup> GÖZÜBÜYÜK Şeref, TAN Turgut, İdare Hukuku, Cilt 2 (İdari Yargılama Hukuku), Turhan Kitabevi, Ankara 2003, s.65

### 2.3. VERGİ YARGISINDA ÖRGÜTLENME

Ülkemizde uygulanan vergi yargısının idari yargı içerisinde yer aldığı modelin kaynağı Fransa'dır. Vergi hukuku idare hukukunun bir alt dalıdır. Bu nedenle vergi hukukunda ve vergi yargılama hukukunda genel idare hukukunun ve idari yargılama usulünün temel ilkeleri geçerli olmaktadır<sup>118</sup>.

Türkiye'de vergi yargısı 06.01.1982 tarihinde kabul edilen üç kanunla düzenlenmiş bulunmaktadır. Bunlar 20.02.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı BİMK ve 2577 sayılı İYUK'tur.. BİMK'nın 1'inci maddesi uyarınca bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri bu kanunlarla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir.

Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı tarafından kurulmakta ve yargı çevreleri belirlenmektedir. Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, yasa koyucu İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşlerinin alınması zorunluluğunu getirmiştir. Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine yine İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilmektedir. Aynı yargı çevresinde birden fazla idare veya vergi mahkemesi kurulduğu takdirde, bu mahkemeler arasındaki iş bölümü, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından belirlenmektedir. Bu mahkemelerin

---

<sup>118</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s.185

kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmeleri hakkındaki kararların Resmi Gazete'de yayımlanması gerekmektedir.

### 2.3.1. Vergi Mahkemeleri

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakması gereken uyuşmazlıklar dışında vergi uyuşmazlıklarına ilk derece mahkemesi olarak bakma görev ve yetkisi vergi mahkemelerine aittir. BİMK'nın 4'üncü maddesine göre vergi mahkemeleri bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşmaktadır. Başkanın yokluğunda ise; mahkemeye kıdemli üye vekil olarak başkanlık etmektedir. Uygulamada vergi mahkemesi bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır.

2576 sayılı BİMK'nın 6'ncı maddesine göre vergi mahkemeleri;

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b) Yukarıda belirtilen konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun (AATUHK) uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

Vergi mahkemeleri, bu maddede sayılan uyuşmazlıklar konusunda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır. Ayrıca, vergi mahkemelerinin, Danıştay'a oranla genel, fakat idare mahkemelerine oranla özel görevli mahkeme olarak düzenlendiği ve görev yaptığı görülmektedir<sup>119</sup>.

Yukarıda anıldığı üzere vergi mahkemeleri bir başkan ve iki üye olacak şekilde kurul halinde çalışmakla birlikte genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile

<sup>119</sup> KARAKOÇ Yusuf, age, (2007a), s.116

tarifelere ilişkin uyuşmazlıklar ile anılan konularda 6183 sayılı AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklardan kaynaklanan ve toplam değeri bir milyar lirayı<sup>120</sup> aşmayan davalar, vergi mahkemesinde tek hakim tarafından çözümlenmektedir.

### 2.3.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemeleri vergi yargısında itiraz mercii olarak görev almaktadır. Bölge idare mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşur. Yapıları bakımından iki tür bölge idare mahkemesi vardır. Birinci türde bölge idare mahkemesi üyeliği, görevi bölgede bulunan idare ve vergi mahkemeleri başkanlarınca; diğer türde ise, bu görev bölge idare mahkemelerine atanan devamlı üyelerce yerine getirilir<sup>121</sup>. Mevcut çalışma durumu itibariyle bölge idare mahkemeleri, atanan devamlı üyelerle görev yapmaktadır.

Bölge idare mahkemelerinin vergi uyuşmazlıklarında devreye girmeleri sınırlıdır. 2576 sayılı BİMK'nın 8'inci maddesine göre bölge idare mahkemeleri;

a) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından 7'nci madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.

b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar.

c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.

Vergi yargılaması hukuku bakımından bölge idare mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak herhangi yargısal bir görevi bulunmamaktadır. Bu itibarla vergi yargılaması hukukunda doğrudan doğruya bölge idare mahkemesinde dava açılması mümkün değildir. 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması

<sup>120</sup> Bu parasal sınır, her yıl VUK'un Mükerrer 298'inci maddesine göre yeniden değerlendirilerek artmaktadır. 2011 yılı için bu sınır 8.390,00 Türk Lirası, 2012 yılı için de 9.230,00 Türk Lirasıdır.

<sup>121</sup> GÖZÜBÜYÜK Şeref, TAN Turgut, age, s.75



Hakkında Kanun'dan doğan görevleri idari görev olarak nitelendirilebilir. Bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlar ile bu mahkemelerin yürütmeyi durdurma taleplerine ilişkin olarak verdikleri kararları itiraz üzerine incelemektedir. Bölge idare mahkemelerinin kararları kesindir ve bu kararlar aleyhine kanun yoluna gitme imkanı bulunmamaktadır.

### 2.3.3. Danıştay

Danıştay, yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme organıdır<sup>122</sup>. Danıştay, idare ve vergi mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir idari yargı yerine bırakmadığı karar ve hükümlerin temyizen inceleme yeri, yasayla belirlenmiş bazı davalarda ilk ve son derece inceleme yeri, yasayla belirlenmiş bazı davalarda da ilk ve son derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır<sup>123</sup>.

Danıştay on beşi dava dairesi, biri de idari daire olmak üzere on altı daireden oluşmaktadır. Bu dairelerden dördü vergi davalarına bakmakla görevlidir. Bunlar vergi dava daireleri olarak adlandırılmaktadır. Vergi dava daireleri; Danıştay'ın Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu daireleridir. Ayrıca dava daireleri dışında, Vergi Dava Daireleri Kurulu ile İçtihatları Birleştirme Kurulu, vergi uyuşmazlıklarının çözümü, vergi hukukunda birliğin sağlanması ve vergi hukukunun geliştirilmesi açısından önemli role sahiptir<sup>124</sup>.

Danıştay, Bakanlar Kurulunun vergiye ilişkin kararlarına karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarını ve Bakanlıkların vergiye ilişkin düzenleyici işlemlerine ve kamu kuruluşlarının veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının çıkardığı ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarını

<sup>122</sup> PEHLİVAN Osman, age, s. 133

<sup>123</sup> COŞKUN Sabri, KARYAĞDI Müjgan, İdari Yargılama Usulü, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001, s.48

<sup>124</sup> KARAKOÇ Yusuf, age,(2007a) s.113

çözümlenmek konusunda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır. Buna göre, vergi yükümlülerini ilgilendiren vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik tüzük, yönetmelik ve genel tebliğlerin Danıştay nezdinde dava konusu edilebilmesi olanaklıdır<sup>125</sup>.

Danıştay dava daireleri bir başkan ve en az dört üyeden oluşur, uyuşmazlıklar beş kişilik heyetçe görüşülür ve davalar salt çoğunlukla karara bağlanır. İlgili dairelerde yeteri kadar tetkik hakimi bulunur.

Danıştay'ın vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile görevli dairelerinin görevleri daha önce 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 28-34'üncü maddelerinde tek tek sayılmak suretiyle belirlenmişken, anılan maddeler 09.02.2011 tarihli ve 6110 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durum üzerine dairelerin görevleri, 29.04.2011 tarihli ve 27919 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Danıştay Genel Kurulu'nun 25.04.2011 tarihli ve E:2011/13, K:2011/13 sayılı kararı ile belirlenmiştir. Buna göre vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile görevli dairelerinin görevleri şu şekilde düzenlenmiştir;

#### Üçüncü Daire:

- Gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili olarak Adana, Antalya, Aydın, Bursa, Diyarbakır, Erzurum, Gaziantep, İzmir, Kayseri, Konya, Malatya, Manisa, Sakarya, Samsun, Trabzon, Van ve Zonguldak Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

- Katma değer vergisi (İthalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak Adana Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

<sup>125</sup> TAŞKAN Yusuf Ziya, "Vergi Hukukunda Genel Düzenleyici İşlemlerin Dava Konusu Edilmesi", Mükellefin Dergisi, Sayı:80, 1999, s. 23-27

- Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilinden kaynaklanan 6183 sayılı AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin davaları,

- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işleri çözümler.

Dördüncü Daire:

- Gelir, kurumlar ve katma değer vergilerine ilişkin Bakanlar Kurulu kararları ile düzenleyici diğer işlemlere karşı ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda açılan davaları,

- Gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili olarak Ankara, Denizli, Edirne, Eskişehir, İstanbul, Kırıkkale, Ordu ve Sivas Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

- Katma değer vergisi (İthalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak Ankara, Denizli, Edirne, Eskişehir, Kırıkkale, Ordu ve Sivas Bölge İdare Mahkemeleri yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

- Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilinden kaynaklanan 6183 sayılı AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin davaları çözümler.

Yedinci Daire;

a-) Gümrük ve gider vergileri ile ithale ilişkin vergilere, motorlu taşıtlar vergisine, veraset ve intikal vergisine, damga vergisine ve özel tüketim vergisine ilişkin ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda açılan davalar ile vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

b-) Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilinden kaynaklanan 6183 sayılı AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin davaları çözümler.

Dokuzuncu Daire:

- Emlak vergisine; köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, harçlar kanununa ilişkin ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda açılan davalar ile vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

- Katma değer vergisi (İthalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak Antalya, Aydın, Bursa, Diyarbakır, Erzurum, Gaziantep, İstanbul, İzmir, Kayseri, Konya, Malatya, Manisa, Sakarya, Samsun, Trabzon, Van ve Zonguldak Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

- Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilinden kaynaklanan 6183 sayılı AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin davaları çözümler.

Danıştay'ın yapılanmasında yer alan VDDK, vergi mahkemelerinin ısrar kararlarını ve vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdikleri kararları temyiz mercii olarak inceleyip sonuçlandırmakla görevlidir.

#### **2.4. VERGİ YARGILAMASI USULÜ**

Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü 2577 sayılı İYUK'ta uygulanacak usullere tabidir. İYUK'ta düzenlenmeyen konularda ise anılan Kanun'un 31'inci maddesiyle Hukuk Usulü

Muhakemeleri Kanunu'na (HUMK) atf yapılmıştır<sup>126</sup>. Bu konular; hakimın davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler olarak belirlenmiştir. İYUK ve HUMK'a yollama yapılan durumlar saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un ilgili hükümleri uygulanmaktadır.

#### 2.4.1. Vergi Davasının Konusu

Genel olarak genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturmaktadır. Bunun yanında kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar da vergi davalarının konusu içindedir<sup>127</sup>. Vergi uyuşmazlıklarında vergiye ilişkin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler davaya konu edilebilirler. Bunlar, ihbarname, ödeme emri, tahakkuk fişi, verginin kaynakta kesilmesi ya da düzeltme ve şikayet başvurularının reddine ilişkin işlemler olarak sayılabilir<sup>128</sup>.

Vergi davalarında davanın konusu ile ilgili gerekçeler VUK'un 378'inci maddesinde belirtilmiştir. Bu madde hükmü uyarınca yapılacak yoruma göre öncelikle ikmalen, re'sen ya da idare tarafından yapılan tarhiyat sonucu ek vergi tarh edilmesinin

<sup>126</sup> Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, 04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile yürürlükten kaldırılmış ve 6100 sayılı Kanun 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla yapılan atfın, artık şu an yürürlükte olan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda yer alan düzenlemeler doğrultusunda değerlendirilmesi gerekmektedir.

<sup>127</sup> KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhâl, age, s. 309

<sup>128</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s.190

vergi davasının konusunu oluşturduğu söylenebilir. Kural olarak mükellefin kendi beyan ettiği tarhiyata karşı dava açma hakkı bulunmamaktadır. Ancak yapılan işlemde vergi hatasının olması ya da ilgili işlem nedeniyle beyannamenin ihtirazı kayıtlı verilen bir beyanname olması durumlarında beyana dayanan tarhiyata karşı da dava açma hakkı saklı tutulmuştur.

Mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından kesilen vergi cezaları, ceza ihbarnamesinin muhataba tebliğ edilmiş olması koşuluyla vergi davasına konu olabilmektedir. Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin uyuşmazlıkların davaya konu edilebilmeleri için; istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması ve vergi sorumlusunca verginin kesilmiş olması gerekmektedir.

Vergi davasının konusunu oluşturan bir diğer husus takdir komisyonu kararlarıdır. Burada mükellefler aslında takdir komisyonu kararlarına değil, takdir komisyonunun belirlediği matrahı esas tutarak vergi idaresinin yapmış olduğu vergi tarhiyatına karşı dava açma haklarını kullanmaktadırlar.

VUK'un 378'inci maddesinde sayılan ve yukarıda yer verilen hususların dışında başka uyuşmazlıklar da vergi davasına konu olmaktadır. Bunlar 6183 sayılı AATUHK'da yer alan hatalı beyan, ihtirazi kayıtlı beyan, ödeme emri ile daha önceki bölümde değinildiği üzere vergi hatasının şikayet yoluyla düzeltilmesi başvurusunun reddedilmiş olması, uzlaşmanın vaki olmaması ve temin edilememiş olması, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma talebini yetkisizlik ve süre aşımı nedeniyle reddetmiş olmaları olarak değerlendirilebilir.

### 2.4.2. Vergi Davasında Taraflar

213 sayılı VUK'un 377'nci maddesinin birinci fıkrasında vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar düzenlenmiştir. Buna göre;

- Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı,

-Vergi dairesi, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi davası açabilmektedirler.

Vergi uyuşmazlıklarında davalı “idare” iken, davacı dava açılacak konulara göre değişiklik göstermektedir. Buna göre vergi davası açmaya yetkili olanlar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 2.1. Vergi Yargısında Davacı Olabilecekler ve Dava Konuları**

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

Kaynak: Mehmet TOSUNER-Zeynep ARIKAN; Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, İzmir, 2006, s.127.

Görüldüğü üzere vergi davası açma yetkisine sahip olanlar gerçek ya da tüzel kişi olabilir. Küçük ve kısıtlıların vergi mükellefi olması halinde dava açma hakkı, küçük ve kısıtlının kanuni temsilcileri tarafından kullanılır. Tüzel kişilerin vergisel niteliğe haiz idari işlemlere muhatap olması durumunda da dava, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri tarafından açılır<sup>129</sup>. Dava açma ehliyetine sahip kişiler bu haklarını bizzat kullanabilecekleri gibi “vekil” aracılığıyla da kullanabilirler. Ancak Avukatlık Kanunu uyarınca kendisi adına dava açacak olan vekilin mutlaka avukat olması gerekmektedir. Dava açmakta ehliyeti bulunan kişinin kendi adına dava açmak üzere avukat olmayan kişiyi vekil tayin etmesi halinde, bu kişi tarafından vekaleten açılan davaya ait dilekçe, bizzat veya avukat vasıtasıyla yeniden dava açılmak üzere mahkemece reddedilir<sup>130</sup>.

#### **2.4.3. Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Vergi Mahkemesi**

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme İYUK'un 37'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre yetkili mahkeme;

a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

b) Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerle VUK gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c) 6183 sayılı AATUHK'nın uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,

dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

<sup>129</sup> PEHLİVAN Osman, age, s. 138

<sup>130</sup> CANDAN Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 1994, s.107



Yukarıda anılan maddenin ilk üç bendinde nispeten özel kurallar olarak nitelendirilebilecek yetki kuralları öngörülmüşken; (d) bendinde vergi mahkemelerinin görevli olduğu davalarda genel yetki kuralına yer verildiği görülmektedir. Diğer bir deyişle söz konusu maddenin ilk üç bendine göre yetkili mahkemenin tespit edilemediği davalarda, (d) bendi gereğince dava konusu idarî işlemi yapan dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesi, yetkili mahkeme olmaktadır<sup>131</sup>.

Tarh ve tahakkuk aşamasına gelmiş vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerle ilgili vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu kamu alacağını tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Henüz tarh ve tahakkuk aşamasına gelmemiş kamu alacakları ile ilgili uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme, İYUK'un 37/d maddesi hükmüne göre belirlenmektedir. Söz konusu hüküm gereğince gümrük vergilerinde de aynı şekilde ilgili vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren gümrük müdürlüğünün bulunduğu yer vergi mahkemesi, yetkili mahkemedir. Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi gereğince, gümrük vergileri ile kesilen cezalara karşı idarî itiraz yoluyla üst mercilere yapılan itirazlar sonunda açılacak davalarda da yetkili mahkeme, ilgili vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren veya cezayı kesen gümrük idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir. Bu durum şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerden doğan uyuşmazlıklarda da geçerlidir. Şikayet yoluyla düzeltme talebinin Maliye Bakanlığı'nca reddi üzerine bu işleme karşı açılacak davada yetkili mahkeme, işlemi yapan makama göre değil; düzeltme konusu yapılan vergi ve benzeri malî yükümü tarh ve tahakkuk ettiren idarî birime göre tespit edilmektedir<sup>132</sup>.

<sup>131</sup> DEMİR Oğuzhan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme", Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XI, Sayı: 1-2, Haziran 2007, s.219-256.

<sup>132</sup> DEMİR Oğuzhan, agm, s.219-256

6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında ödeme emrine karşı açılacak davalarda yetkili mahkeme, bu ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki veya yargı çevresi olarak bağlı bulunduğu mahkemedir. Bazı kamu alacaklarında alacaklı idare ile ödeme emrini düzenleyen vergi dairesi farklı olmakla birlikte ödeme emrine karşı açılacak davalarda kamu alacaklısı idarenin bulunduğu yer mahkemesi yetkili değildir.

#### **2.4.4. Davanın Açılması**

2577 sayılı İYUK'un 1'inci maddesinin 2'nci fıkrasında; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinde yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle yargılama süreci, davacı tarafından yasada öngörülen şekil şartlarına uygun bir dava dilekçesinin mahkemeye verilmesiyle başlamaktadır.

#### **2.4.5. Dava Dilekçesi**

İdari Yargılama Usulü uygulanan vergi mahkemelerinde yazılı yargılama esası benimsenmiştir. Dolayısıyla vergi davalarının, görev ve yetki durumuna göre Danıştay ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış dilekçelerle açılması gerekmektedir<sup>133</sup>.

Dava dilekçesinin, yargılamanın yapılabilmesi için gerekli bilgileri içerecek şekilde düzenlenmesi ve kanunda yazılı şekle uygun olması zorunluluğu yazılılık esasının gereğidir. Kanunda, belirtilen şekle uygun olmayan dilekçelerle dava açılması,

---

<sup>133</sup> KARAVELİOĞLU Celal-KARAVELİOĞLU Erdem Cemil, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, Ankara 2009, s.331

yargılamanın uzamasına ve kararın gecikmesine neden olur. Bu bakımdan; idari yargı da dava dilekçesinin usulüne uygun olarak düzenlenmesi ayrı bir öneme sahiptir<sup>134</sup>.

İYUK'un 3'üncü maddesinde dava dilekçesinde bulunması gereken unsurlar düzenlenmiştir. Buna göre dilekçelerde;

- Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri,
- Davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,
- Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası,
- Duruşma talebi, yürütmenin durdurulması talebi ve varsa diğer hususlar (keşif ve bilirkişi incelemesi, delil tespiti gibi) belirtilir.

Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örneklerinin dava dilekçesine eklenmesi gerekmektedir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri davalı sayısından bir fazla olmalıdır.

#### ***2.4.5.1. Dilekçelerin Verileceği Yerler***

Dava dilekçelerinin verileceği yerler İYUK'un 4'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay

---

<sup>134</sup> CANDAN Turgut, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006b, s. 244

veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

Dava ve savunma dilekçelerinin 4'üncü maddede sayılan yerlerden olmayan adli ve idari makamlara verilmesi veya adli veya taahhütlü posta ile gönderilmesi durumunda, dilekçenin bu yerlerce gönderilmesi veya postanın görevli ve yetkili yargı yerine ulaşması üzerine Danıştay'ın veya görevli ve yetkili idari yargı yerinin (idare veya vergi mahkemelerinin) kaydına girdiği tarihte verilmiş sayılır, dava, bu tarihte açılmış kabul edilir. Nitekim Danıştay 7'nci Dairesi'nin 18.02.1992 tarihli ve E:1991/2624, K:1992/309 sayılı kararında; İYUK'ta taahhütlü de olsa posta yoluyla dava açma şekli öngörülmediğinden davanın, dilekçenin kayda geçtiği tarihte açılmış sayılacağına ve posta memurunun noterde alınan ifadesinin bu konuda etkili olmayacağına hükmetmiştir.

#### ***2.4.5.2. Aynı Dilekçe İle Dava Açılabilecek Haller***

Vergi yargılama usulü bakımından aynı dilekçe ile dava açma iki şekilde kendini göstermektedir. İYUK'un 5'inci maddesinde ele alınan bu hususlar; birden fazla idari işleme karşı aynı dilekçe ile dava açılması ve birden çok kişinin tek dilekçeyle birlikte dava açmasıdır.

#### **2.4.5.2.1. Birden Fazla İdari İşleme Karşı Aynı Dilekçe İle Dava Açılması**

Kural olarak her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılması gerekir. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep–sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir.

Maddi yönden bağıllık, aynı dilekçeyle vergi davasına konu edilmesi düşünülen idari işlemlerin aynı maddi sebeplere dayalı olarak tesis edilmesi anlamına gelir. Hukuki yönden bağıllık ise idari işlemlerin hukuki dayanaklarının aynı olması, yani aynı kanunun aynı hükmüne dayanılarak tesis edilmiş olmaları demektir. Ayrıca işlemlerden birinin yapılması diğerinin varlığına bağlı ise, bu işlemler arasında sebep-sonuç ilişkisinin varlığından söz edilmektedir<sup>135</sup>.

#### **2.4.5.2.2. Birden Fazla Davacının Müşterek Dilekçe İle Dava Açması**

Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir.

Hak veya menfaatte iştirak bulunması, idari işlemlerle ihlal edilen hak ve menfaatin, birden çok kişinin, vergi mükellefinin veya sorumlusunun ortak hakkı veya menfaati olması anlamına gelmektedir<sup>136</sup>.

#### **2.4.5.3. Dava Dilekçelerin İncelenmesi ve İnceleme Üzerine Verilecek Kararlar**

Dilekçelerin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra deftere derhal kayıtları yapılarak kayıt tarih ve sayısı dilekçenin üzerine yazılır. Dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır. Davacılara, kayıt tarih ve sayısını gösteren imzalı ve mühürlü,

<sup>135</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b), s. 264-268

<sup>136</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b), s. 276

pulsuz bir alındı kâğıdı verilir. Yetkili mahkeme dışında dilekçe kabul edebilen yerlere verilen dilekçeler, en geç üç gün içinde Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlığına taahhütlü olarak gönderilir. Bu yerlerde harç pulları bulunmadığı takdirde bunlara karşılık alınan paraların miktarı ve alındı kağıdının tarih ve sayısı dilekçelere yazılır.

Vergi mahkemelerine dava dilekçeleri ulaştığında, yukarıdaki işlemler yapıldıktan sonra mahkeme başkanı ya da görevlendireceği hâkim tarafından dilekçeler üzerinde ilk inceleme yapılır. Dilekçelerin incelenmesi, daha çok şekil yönünden bir incelemedir. İlk inceleme müessesesi, İdari Yargılama Usulüne has bir özelliktir. Bu müessese, kayda alınan dava dilekçelerinin sonraki işlemlere geçilmeden önce kimi yönlerden kanuna uygunlukları konusunda, ön incelemeye tabi tutulmaları anlamına gelmektedir<sup>137</sup>.

Dava dilekçeleri üzerinde ilk inceleme, İYUK'un 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında belirtildiği gibi aşağıda sıralanan konularda sırlamaya dikkat edilmek suretiyle yapılır:

- a) Görev ve yetki,
- b) İdari merci tecavüzü,
- c) Ehliyet,
- d) İdari davaya konu olacak, kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- e) Süre aşımı,
- f) Husumet,
- g) 3'üncü ve 5'inci maddelere uygun olup olmadıkları.

---

<sup>137</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b), s. 486

Dava dilekçelerinin, yukarıda anılan yönlerden biri ya da birkaçı ile kanuna aykırılığının saptanması yargı yerinin sonraki yargılama işlemlerine de devamını engeller. Bu durumda, aykırılığın türüne göre ya dava sona erdirilir ya da kanuna aykırılık davanın açıldığı yargı yerince bizzat giderilerek sonraki işlemlere devam olunur. Davanın sona erdirilmesi kanuna aykırılığın türüne göre, davayı açanın hak arama yollarını tümüyle kapayabileceği gibi davanın başka bir yargı düzeninde veya başka bir idari yargı yerinde görülmesini ya da dava dilekçesini usulüne uygun olarak düzenlemesinden sonra aynı yargı yerinde yenilenmesini gerektirebilir<sup>138</sup>.

Dilekçeler yukarıda sayılan hususlar yönünden kanuna aykırı görülürse durum; görevli daire veya mahkemeye bir rapor ile bildirilir. Tek hakimle çözümlenecek dava dilekçeleri için rapor düzenlenmez ve gereği hakim tarafından uygulanır. Dava dilekçeleri üzerinde yapılacak inceleme dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç onbeş gün içinde sonuçlandırılır. İlk incelemeyi yapanlar, bu noktalardan kanuna aykırılık görmezler veya daire veya mahkeme tarafından ilk inceleme raporu yerinde görülmezse, dosyanın tekemmülünün sağlanarak uyuşmazlığın esası hakkında karar verilebilecek duruma gelebilmesi için tebligat işlemi yapılır.

İYUK'un 15'inci maddesinde, aynı Kanununun 14'üncü maddesine göre yapılacak ilk inceleme üzerine, 14'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında sayılan yönlerden aykırılıklar içerdiği saptanan dilekçeler üzerine verilecek kararlar düzenlenmektedir. Yapılacak inceleme 14'üncü maddenin 3'üncü fıkrasındaki sıralama dikkate alınmak suretiyle yapılmalıdır. İlk inceleme esnasında sıralamada daha önce yer alan hususlardaki kanuna aykırılık atlanarak daha sonraki bir aykırılığa göre karar verilemez. Örneğin ehliyetsiz bir kişi tarafından açılan davanın, süre aşımı nedeniyle reddedilmesi olanaklı değildir.

---

<sup>138</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b), s. 486

Mahkeme başkanı veya hakim tarafından yapılacak ilk inceleme üzerine Kanuna aykırılık görülmesi durumunda;

-Adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davanın reddine;

-İdari yargının görevli olduğu konularda görevli ve/veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli ve/veya yetkili mahkemeye gönderilmesine;

-İdari merci tecavüzü halinde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine,

-Dava ehliyetinin yokluğu, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin bulunmaması, davanın süresinde açılmamış olması hallerinde davanın reddine ,

-Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesini gerçek hasma tebliğine,

-Dava dilekçesinin kanuna uygun ya da tek dilekçe ile dava açmanın mümkün olmadığı belirlenmesi halinde, dava dilekçelerinin kanuna uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak; ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise, otuz gün içinde veya bizzat bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine karar verilir.

İYUK'un 15'inci maddesine göre dilekçelerin kanunun aradığı şekil şartlarına uygun olmaması, yani Kanunun 3'üncü maddesinde sayılan hususlar yönünden aykırılık içermesi nedeniyle reddi halinde, yeni dilekçeler için ayrıca harç alınmaz. Ancak dilekçenin reddedilmesi üzerine, yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışlıklar yapıldığı takdirde davanın reddine karar verilir. Ayrıca yapılacak ilk inceleme üzerine idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve/veya yetki yönünden reddine ilişkin kararlarla, dava dilekçesinin gerçek hasma tebliğine ve kanuna uygun hale



getirilmesine yönelik dilekçe ret kararlarına karşı herhangi bir kanun yolu bulunmamaktadır.

#### **2.4.6. Dava Açma Süresi**

İdari işlemlerin sürekli yargı denetimi tehdidi altında tutulmaları kamu hizmetinin işleyişini aksatır ve idarede olması gereken istikrarı bozar. Bu nedenle idari işlemlerin yargısal denetimi belli bir süre içinde dava açmış olma koşuluna bağlanmıştır<sup>139</sup>. Dava açma süresinin geçirilmiş olması, hak düşürücü süre niteliği taşıdığından dava açma hakkını sonlandırmaktadır.

İYUK'un 7inci maddesine göre, vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklar hakkında vergi mahkemelerinde dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre belirtilmeyen hallede otuz gündür. Ancak vergi uyuşmazlığının ilgili bulunduğu özel kanunda ayrı bir dava açma süresi belirtilmişse, İYUK'ta düzenlenen genel dava açma süresine dayanılarak hak iddia edilemez<sup>140</sup>. Örneğin 6183 sayılı AATUHK'nın 58'inci maddesinde ödeme emrine karşı 7 gün içinde dava açılabileceği hükmüne yer verilmiştir.

##### **2.4.6.1. Dava Açma Süresinin Başlangıcı**

Vergi davalarında dava açma süresinin başlangıcı, vergi türüne göre belirlenmektedir. İYUK'un 7'nci maddesinin, 2'nci fıkrasının, (b) bendinde, VUK'un 378'inci maddesine paralel bir biçimde vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda genel dava açma süresinin ne zaman başlayacağı belirlenmiştir. Bu düzenlemeye göre dava açma süresi;

<sup>139</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b), s. 327-328

<sup>140</sup> KARAKOÇ Yusuf, Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin yayınları, Ankara 2000 s.49-50

- Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın,
- Tebliği yapılan hallerde veya tebliği yerine geçen işlemlerde tebliğin,
- Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin,
- Tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı,
- İdarenin dava açması gereken konularda ise, ilgili merci ya da komisyon kararının idareye geldiği tarihi,
- Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça, son ilan tarihini izleyen günden itibaren on beşinci günü,
- İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden başlar.

VUK'un 24'üncü maddesine göre, mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde, verginin tahsili, tahakkuku da içine almaktadır. Bu tip vergilerde, verginin ödenmesinden önce tarh ve tahakkuk işlemi yapıp bunun yükümlüye tebliğ edilmesi söz konusu olmadığı için, tahsilâtın yapıldığı, başka bir deyişle, verginin ödendiği tarih, dava açma süresinin başlangıcını oluşturmaktadır.

Tebliğ yerine geçen işlemler denilince akla ilk olarak tahakkuk fişinin kesilmesi gelmektedir. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen örneği, aynı zamanda, beyannamenin makbuzu yerine geçer. İşte bu makbuzun mükellefe veya yetkili adamına verildiği tarih tahakkuk fişinin; dolayısıyla bu fişle tarh ve tahakkuk ettirilen verginin tebliğ tarihi sayılır. Dava açma süresi bu tarihi izleyen günden itibaren başlar<sup>141</sup>.

213 sayılı VUK'un 378'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan

---

<sup>141</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b), s. 352

vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği belirtilmiştir. Bu kapsamdaki vergilerde vergi sorumlusu tarafından ihtirazi kayıtla beyanname vermesi veya vermemesi, ya da noksan beyanda bulunması nedeniyle yapılan tahakkuk ve tarh işlemlerine karşı dava açılmak istenmesi halinde işlemlerin vergi sorumlusuna tebliğ olunduğu ya da tebliğ olunmuş sayıldığı tarihi izleyen günden itibaren başlar.

Vergi mevzuatında bazı vergiler için tarh ve tahakkuk işlemi; vergiyi doğuran olayın bir kütük veya sicile kayıt ve tesciline bağlı kılınmıştır. Bu vergilerde dava açma süresinin başlangıcı kayıt veya tescil tarihinden itibaren başlar<sup>142</sup>. Örneğin, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda mükellefiyetin kayıt ve tescil ile başlayacağı düzenlenmiştir.

Vergi yargılaması hukukunda, davalı mutlaka idaredir. Davacı ise, dava konusu işlemin niteliğine göre değişmektedir. Daha önce değinildiği üzere VUK'un 377'nci maddesi vergi dairelerinin, takdir ve tadilat komisyonları tarafından tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilmesini öngörmektedir. Vergi idareleri, yukarıda belirtilen dava açabilecekleri hallerde, takdir kararlarının komisyonca imza karşılığında kendilerine tevdi olunduğu tarihi izleyen günden itibaren vergi mahkemesinde süresinde dava açabileceklerdir<sup>143</sup>.

İlanı gereken düzenleyici işlemler, ilan tarihini takip eden günden itibaren idari dava açma süresi içinde uyuşmazlık konusu haline getirilebilir. İlan tüzük ve yönetmeliklerde olduğu üzere Resmi Gazete ile olabileceği gibi, ilgili yasanın öngördüğü yöntemle de örneğin ilgili yerlere asılmak suretiyle de olabilir.

<sup>142</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b), s. 374

<sup>143</sup> KARAKOÇ Yusuf, age, (2000), s.67

#### 2.4.6.2. Dava Açma Sürelerinin Hesaplanması

2577 sayılı İYUK'un 8'inci maddesinde dava açma sürelerinin hesaplanmasında uyulması gereken esaslar düzenlenmektedir<sup>144</sup>. Bu esaslar yalnız dava açma süresi ile ilgili değildir; diğer süreleri de kapsar<sup>145</sup>.

İYUK'un 8'inci maddesine göre;

1) Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.

2) Tatil günleri süreye dâhildir. Sürenin son gününün tatil gününe rastlaması durumunda, süre tatili izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar.

3) Sürelerin bitmesi, çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa, süre ara vermenin bittiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır.

Kanunun 8'inci maddesinin ilk fıkrasında sürelerin tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla tebliğ veya tebliğ kapsamında sayabileceğimiz bir işlemin yapılması, işlemin Resmi Gazete'de yayımlanması, ilan veya ilan yerine geçen işlemlerdeki ilk gün sürenin hesabında nazara alınmaz<sup>146</sup>.

2577 sayılı İYUK'un 8'inci maddesinin ilk fıkrası, gün esas alınarak sürelerin hesaplanacağını öngörmektedir. Genelde de idari yargıda süreler gün esas alınarak öngörülmüştür. Bu nedenle; süre hesabı, gün olarak yapılmaktadır. Ancak bazı hallerde hafta, ay veya yıl ile de süreler hesap edilebilmektedir. Sürenin hafta olarak belirtildiği hallerde, süre; tebliğin yapıldığı gün ile son haftada rastlayan günün çalışma saati sonunda sona ermektedir. Sürenin ay olarak belirtildiği hallerde de süre; tebliğin

<sup>144</sup> YENİCE Kazım, ESİN Yüksel, Açıklamalı İçtihatlı İdari Yargılama Usulü, Arısan Matbaacılık, Ankara 1983, s. 193

<sup>145</sup> GÖZÜBÜYÜK Şeref, TAN Turgut, age, s.907

<sup>146</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b), s.395

yapıldığı güne son ayda rastlayan günün çalışma saati sonunda bitmektedir. Sürenin başladığı günün biten ayda bulunmaması halinde de süre biten ayın son günü çalışma saati bitiminde sona ermektedir. Sürenin yıl olarak belirtildiği hallerde, süre o yılın hangi ayının hangi günü işlemeye başlamışsa, biteceği yılın aynı ayının aynı günü sona erer<sup>147</sup>.

İYUK'un 8'inci maddesinin 2'nci fıkrası; tatil günlerinin sürelerle dahil olduğunu kurala bağlamıştır. Ancak dava süresinin son günü tatil gününe rastlarsa dava süresi ilk çalışma günü sonuna kadar uzar. Burada tanımlanan tatil günü, hafta tatili, milli ve dini bayram günleri ile yılbaşı tatili gibi diğer resmi tatil günleridir. Bakanlar Kurulunca devlet memurlarına verilen idari izin günleri bu tatil günlerine dahil değildir. Çünkü bu günlerde mahkemelerde evrak kabulü için nöbetçi memur görev yapmaktadır<sup>148</sup>. Sürenin ilk gününün tatil gününe rastlamasının, dava açma süresini uzatıcı bir etkisi bulunmamaktadır.

İYUK'un 61'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin, her yıl Temmuz ayının yirmisinden Eylül ayının birine kadar çalışmaya ara verecekleri düzenlemesi yer almıştır. İYUK'ta öngörülen sürelerin çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde, bu sürelerin ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı belirtilmiştir. İYUK'un 8'inci maddesinin lafzında “bu kanunda yazılı süreler” tabirine yer verilmiş olduğundan, dava açma ve kanun yollarına başvurma süreleri dışında kalan sürelerin; örneğin, ara kararına cevap sürelerinin, savunma ve cevap dilekçesi verme sürelerinin son gününün

<sup>147</sup> GÖZÜBÜYÜK Şeref, TAN Turgut, age, s.908

<sup>148</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b), s.398

çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde, bu sürelerinde uzaması gerekmektedir<sup>149</sup>.

#### **2.4.7. Vergi Davasında Yürütmenin Durdurulması**

İdari yargıda yürütmenin durdurulması kararları, bir idari davada, davacının istemi üzerine, yargı yerinin bir idari işlem ya da yargı kararının uygulanmasını dava sonuna kadar ertelenmesi olarak tarif edilebilir. Başka deyişle, yürütmenin durdurulması kararları, uyuşmazlığı neticeden çözümlenmeyen fakat davaya konu eylem veya işlemin etkilerini nihai karara kadar askıda tutan, bir üst kurul yahut mahkeme nezdinde haklarında itiraz yapılabilir nitelikte, etkili idari yargı kararlarıdır<sup>150</sup>.

İYUK'un 27'nci maddesinde bir idari işlemin yürütülmesinin mahkemece durdurulabilmesi iki şarta bağlanmıştır. Bunlar:

- 1) İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması,
- 2) İdari işlemin açıkça hukuka aykırı olması halleridir.

Yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için bu iki şartın birlikte gerçekleşmesi zorunludur. Ancak uygulamada mahkemeler, şartlardan birinin kesin varlığı halinde dava konusu edilen idari işlemin yürütmesinin durdurulmasına karar verebilmektedirler.

Dava dilekçesini veya yürütmenin durdurulması istemine ilişkin dilekçede yapılan açıklamaları ve dava dosyasına konulan belgeleri inceleyen idari yargı yerince,

<sup>149</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b), s.400-401

<sup>150</sup> POLATKAN Vahit, "Yürütmenin Durdurulması Kararları", Yaklaşım Dergisi, Cilt.1, Sayı. 6, Haziran 1993, s.10.

her iki koşulun birlikte gerçekleşmiş olduğu kanısına varılırsa, gerekçe gösterilmek suretiyle yürütmenin durdurulmasına karar verilir<sup>151</sup>.

Yürütmenin durdurulması talebi dava dilekçesiyle birlikte istenilebileceği gibi dava açıldıktan sonra, esas hakkında karar verilmeye kadar davanın her aşamasında istenebilir.

Herhangi bir işlem hakkında mahkemeden yalnızca yürütmenin durdurulmasını istemek mümkün değildir. Önce usulüne uygun iptal davası açılması ardından iptal davası ile birlikte ya da daha sonra verilecek dilekçe ile yürütmenin durdurulması istenilmesi gereklidir. Aksi durumda, yani dava dilekçesinde bir işlemin yalnızca yürütmesinin durdurulmasının istenilmesi durumunda, İYUK'un 3'üncü maddesine uygun olmayan dava dilekçesinin reddine karar verilmektedir.

2577 sayılı Kanun'un 27/7 maddesine göre, yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenip karara bağlanmaktadır. Burada bahsi geçen öncelik, davanın karara bağlanmasından önceki yargısal işlemlere yöneliktir. Yani dava dosya, esas hakkında karar verilecek hale öncelikle getirilir ve öncelikle karara bağlanır<sup>152</sup>.

İYUK'un 27/1 maddesi uyarınca kural olarak bir işleme karşı iptal davası açılmış olmasının, işlemin yürütülmesini otomatik olarak durdurmamasıdır. Yani bu davalarda işlemin yürütülmesinin durması için ayrıca yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi gerekmektedir. Çünkü idari işlemler, geri alınmadıkça, iptal edilmedikçe hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar ve temelindeki kamu gücüyle yürütülmelerini sürdürürler<sup>153</sup>. Ancak bu kuralın istisnası da yine aynı maddenin 3'üncü fıkrasında; "Vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen

<sup>151</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b), s.651

<sup>152</sup> YENİCE Kazım, ESİN Yüksel, age, s. 507

<sup>153</sup> COŞKUN Sabri, İptal Davaları, Danıştay yayınları, no:56, Ankara 1993, s.28

vergi, resim ve harçlar ile benzeri yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.” şeklinde düzenlenmiştir. Bu tip davalarda ise yürütmenin durdurulması kararı aranmaksızın tahsil işlemi durmakta ve bir istisna teşkil etmektedir. Bunun için davanın açılmış olması yeterlidir; mahkemenin yürütmenin durdurulması hakkında ayrıca bir karar vermesine gerek yoktur. Yani, tahsilat işleminin durması kendiliğinden olmaktadır<sup>154</sup>.

Vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasıyla, tarh edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin, bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemleri otomatik olarak durur. Zam ve ceza kesme işlemleri de bu kapsama dahildir. Vergi mahkemesinde idari dava açılması, tarh ve ceza kesme işleminin, ancak dava konusu edilen kısmının tahsil işlemini durdurur<sup>155</sup>.

Vergi davasının açılmasıyla tahsil işleminin duracağı belirtilmekle birlikte, yukarıda belirtildiği üzere aynı fıkarda bu durumun istisnaları da düzenlenmiştir.

Vergi davalarında yürütmenin kendiliğinden durmadığı durumlardan biri, işlemde kaldırılan dosyaların işleme konulması halidir. İYUK'un 26/3 maddesi uyarınca davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava işlemde kaldırılmaktadır. İşlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konması tahsil işlemlerini durdurmayacaktır. Bu halde tahsil işleminin durması için mükellefin yürütmenin durdurulması talebinde bulunması gerekir. Yine ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tarh edilen vergiye karşı dava açılması doğrudan tarhiyatı durdurmaz. İlgilinin söz konusu uyuşmazlıkla ilgili mahkemeden yürütmenin durdurulmasını istemesi gerekir. Ayrıca 6183 sayılı AATUHK uyarınca yapılan tahsilat işlemlerinde dava açılmakla tahsilâta ilişkin işlemler durmaz. Buna göre

<sup>154</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b), s.645

<sup>155</sup> CANDAN, Turgut. “İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Son Değişiklikler Çerçevesinde Yürütmenin Durdurulması”. Yaklaşım Dergisi. Cilt. 2, Sayı. 22, Ekim 1994, s. 32-42.



kamu alacağına tahsiline yönelik ödeme emri, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve haciz işlemlerine dava açılması kendiliğinden bunların yürütölmelerini durdurmaz. Bir diğör istisna 213 sayılı VUK'un 267'nci maddesine göre takdir komisyonu tarafından, mükellefin başvurusu üzerine takdir edilecek emsal bedele karşı açılacak davalarda tahsilat işlemlerinin durmamasıdır. Bununla birlikte 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) Mükerrer 116'ncı maddesi uyarınca, hayat standardı esasına göre yapılan tarh işlemlerinin, vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili başvurular nedeniyle Maliye Bakanlığı'nca tesis edilen işlemlerin ve uzlaşma komisyonlarının kararlarının yürütölmeleri, dava açılmakla kendiliğinden durmaz. Bu işlemlere karşı açılacak davalarda mahkemeden ayrıca yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi gerekir<sup>156</sup>.

#### ***2.4.7.1. Yürütmenin Durdurulması Kararına Karşı İtiraz***

Yürütmenin durdurulması kararlarına itiraz, ilk derece mahkemesi olan idare ve vergi mahkemelerince verilen yürütmeyi durdurma istekleri hakkında verilen kararların bir kere de bu kararı veren mahkeme dışında başka bir mahkemece bir defaya mahsus olarak incelenmesidir<sup>157</sup>.

Yürütmenin durdurulması kararının itirazın incelenmesi için, açılmış bir davada idare veya vergi mahkemesi tarafından verilmiş ve yürütmenin durdurulması talebinin kabulüne ya da reddine ilişkin bir karar bulunması, itiraz edenin davanın taraflarından biri olması, itirazın yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararın taraflara tebliğinden itibaren yedi gün içinde yapılması gerekmektedir.

İtiraz hakkı, yürütmenin durdurulması istemi hakkında verilen karardan menfaati ihlal edilen ve davanın tarafı olan davacı veya davalı tarafından kullanılabilir.

<sup>156</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b), s.646

<sup>157</sup> HONDU Selçuk, "İdare ve Vergi Mahkemelerinden Verilen Yürütme Kararlarına İtiraz", Danıştay Dergisi. Cilt. 80, Sayı. 21, Şubat 1991, s.27-40

Yürütmenin durdurulması talebinin reddi halinde bu taraf davacı, istemin kabulü halinde davalı idaredir.

Yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlar;

- 1) Danıştay'ın dava dairelerinden biri tarafından verilmişse konusuna göre, İdari veya Vergi Davası Daireleri Genel Kurullarından birine,
- 2) Bölge idare mahkemesince verilmişse en yakın bölge idare mahkemesine,
- 3) İdare veya vergi mahkemesince, kurul halinde veya tek hakimli olarak verilmişse, kararı veren mahkemenin yargı çevresine dahil olduğu bölge idare mahkemesine,
- 4) Çalışmaya ara verme süresi içinde (adli tatilde ) kurul halinde oluşan idare ve vergi mahkemelerinden biri tarafından verilmişse, kararı veren hakim katılmadığı nöbetçi mahkemeye,

itiraz edilebilir<sup>158</sup>.

## 2.5. VERGİ YARGILAMASINDA KANUN YOLLARI

İdari yargılama aşamasında yapılmış usulsüzlüklerin, yanlışlıkların, hataların düzeltilmesi; kanuna ve hukuka uygunluğun sağlanması amacıyla ile mahkeme kararlarının bir üst derece mahkemesinde incelenebilmesi için davanın taraflarına çeşitli hukuki başvuru yolları tanınmıştır . Bu yollar “kanun yolları” olarak adlandırılmaktadır<sup>159</sup>.

Kararların niteliğine ve içeriğine göre başvurulacak kanun yolları değişmektedir. Kanun yolları iki başlık altında değerlendirilebilir. Bunlar “olağan kanun yolları” ve “olağanüstü kanun yolları”dır. Olağan kanun yolları, mahkemece verilen nihai

<sup>158</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b), s.655-656

<sup>159</sup> ODYAKMAZ Zehra, Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1993, s. 6

kararların kesinleşmesine engel olan başvuru yollarıdır. Olağan kanun yollarına başvurulması, kararın kesinleşmesini önler. Olağan kanun yoluna süresi içinde başvurulmaz ya da başvurulur da karar onanır ve başka bir olağan kanun yolu bulunmazsa karar kesinleşmiş olur. Türk Vergi Yargısındaki olağan kanun yolları itiraz, temyiz ve karar düzeltmedir. Olağanüstü kanun yolları ise kesinleşmiş hükümlere karşı tanınan başvuru yollarıdır. Olağanüstü kanun yollarına başvuru nedeni daha önce kesinleşmiş yargı kararının belli sebeplere bağlı olmak üzere değiştirilerek aynı konuda farklı bir yargı kararı elde etmektir. Türk Vergi Yargısında “yargılamanın yenilenmesi” müessesesi olağanüstü kanun yoludur<sup>160</sup>.

### **2.5.1. Olağan Kanun Yolları**

İYUK'ta düzenlenen olağan kanun yolları itiraz, temyiz ve karar düzeltme müesseseleridir.

#### **2.5.1.1. İtiraz**

Olağan kanun yollarından olan itiraz müessesesi İYUK'un 45'inci maddesinde düzenlenmiştir. İdare ve vergi mahkemelerinin bu maddede sayma yoluyla belirtilen konular hakkında verdikleri kararlar ile tek hakimle verdikleri kararlara karşı, kanunlarda aksine hüküm bulunsa bile kararı veren mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine itiraz edilmesi yolu öngörülmüştür<sup>161</sup>. İlk derece mahkemelerinin verdikleri bütün kararlar itiraza konu olamaz, ancak vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri nihai kararlar itiraza konu olabilir. 2576 sayılı BİMK'nun 7'nci maddesi hangi kararların tek hakimle alınacağını hükme bağlamıştır.

<sup>160</sup> ODYAKMAZ Zehra, age, s.7

<sup>161</sup> ÇAĞLAYAN Ramazan, İdari Yargıda Kanun Yolları, Seçkin Yayınları, Ankara 2002,s.105

Bu madde hükmüne göre; uyuşmazlık miktarı bir milyar lirayı aşmayan; konusu beli bir parayı içeren idari işlemlere karşı açılan iptal davaları ve tam yargı davaları idare mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir. Aynı şekilde yukarıda belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri bir milyar lirayı aşmayan davalar vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından karara bağlanır. Yani her türlü, vergi resim, harç ve benzeri mali yükümler ve bunları zam ve cezalarında tarhiyatın ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış olması durumunda, dava konusu miktar bir milyar (2012 yılı için 9.230,00-TL) lirayı aşmıyorsa, bu uyuşmazlıklara ilişkin davalar vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından karara bağlanacaktır<sup>162</sup>.

BİMK'nun 8'inci maddesinde ise Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri düzenlenmiştir. Bu görevler de şunlardır.

- a) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından 7'nci madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.
- b) Yargı çevresindeki ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin olarak karara bağlar<sup>163</sup>.

İlk derece mahkemesinin kararının itiraz üzerine bölge idare mahkemesinde incelenebilmesi için ilk derece mahkemesinin kararının nihai karar olması gerekmektedir. Nihai kararlar; yargılamaya son veren ve hakimin davadan elini çekmesi sonucunu doğuran kararlardır<sup>164</sup>. Nihai kararlar davayı esasından çözümlleyen ve bu suretle yalnız davayı değil aynı zamanda uyuşmazlığı da çözümlleyen kararlar olabileceği gibi, hakimin davadan elini çekmesi sonucunu doğuracak ancak uyuşmazlığı

<sup>162</sup> ODYAKMAZ Zehra, age,s.41

<sup>163</sup> ÇAĞLAYAN Ramazan, age,s.105

<sup>164</sup> KURU Baki, ARSLAN Ramazan,YILMAZ Ejder, Medeni Usul Hukuku, Genişletilmiş 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001, s. 538

çözmeyen kararlar da olabilir<sup>165</sup>. Davanın kabulü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmaması, süre aşımı sebeplerinden biri nedeniyle reddi uyuşmazlığın esasını çözmeyen nihai kararlara örnek gösterilebilir. Davanın “esası” hakkında verilen tüm kararların tek hakim tarafından verilmesi koşulu ile itiraza konu edilmesi mümkündür<sup>166</sup>.

#### **2.5.1.1.1. İtirazın Süresi ve Şekli**

İYUK'un 45/3 maddesinde itirazın, temyizın şekil ve usullerine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

İYUK'un 45/2 maddesinde vergi mahkemelerinin kararlarına karşı itirazın hangi süre içinde yapılacağı düzenlenmiştir. Bu madde hükmü uyarınca itiraz yoluna, vergi mahkemesi kararının taraflara tebliğinden itibaren otuz gün içinde başvurulabilir. Otuz günlük süre kararın tarafa tebliğini izleyen günden itibaren başlar. Ancak kanun koyucu temyiz müessesesinin düzenlendiği İYUK'un 48'inci maddesi ile süresinde itiraz etmemiş olan tarafa ikinci bir süre vermiştir. Süresinde itiraz etmeyen taraf, karşı tarafın itirazı üzerine, cevap dilekçesinin kendisine tebliğinden itibaren otuz gün içinde itiraz isteminde bulunulabilir. Bu durumda cevap dilekçesi itiraz dilekçesi yerine de geçeceği için ilgisinden harç ve posta ücreti tahsil edilir<sup>167</sup>.

İtiraz yoluna ancak vergi davasının tarafları başvurabilir, yani kararı kendi bakımından uygun bulmayan davacı kişiler, varsa bunların vekilleri, kanuni temsilcileri ve davalı idare itiraz yoluna başvurabilir.

Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı itiraz Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığına hitaben yazılmış bir dilekçe ile yapılmalıdır. İtiraz dilekçelerinin yetkili

<sup>165</sup> ODYAKMAZ Zehra, age, s.42

<sup>166</sup> KIZILOT Şükrü, age, (2004), s. 558

<sup>167</sup> KIZILOT Şükrü, age, (2004), s. 562

bölge idare mahkemesine gönderilmek üzere kararı veren vergi mahkemesine ya da dilekçenin bu mahkemeye verilememesi durumunda İYUK'un 4'üncü maddesinde belirtilen mercilere verilebilmesi mümkündür. İtiraz dilekçesinin, aynen temyiz dilekçesinde olduğu gibi, İYUK'un 3'üncü maddesinde belirtilen koşullara uygun şekilde hazırlanması gerekir. Şayet itiraz dilekçesi İYUK'un 3'üncü maddesindeki esaslara uygun düzenlenmemişse İYUK'un 48/2 maddesine göre itiraza konu kararı veren mahkeme, itiraz eden tarafa dilekçedeki eksiklikleri tamamlaması için 15 gün süre verir. Bu süre dahilinde eksiklikler tamamlanmazsa itiraz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilir. Bu karara karşı da yine 7 gün içinde itiraz yoluna başvurulabilir.

#### **2.5.1.1.2. İtiraz Nedenleri**

Yukarıda anıldığı üzere İYUK'un 45/3 maddesi, itirazı temyiz şekil ve usullerine bağlamıştır. Bu nedenle İYUK'un 49'uncu maddesinde düzenlenen temyiz nedenleri aynı zamanda itiraz nedenleridir. Buna göre:

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmiş olması,
- Usul hükümlerine uyulmamış olması itiraz nedenleri olarak sayılabilir.

#### **2.5.1.1.3. İtiraz Başvurusunun İncelenmesi ve Verilecek Kararlar**

Bölge idare mahkemeleri de aynı vergi mahkemeleri gibi bakmakta oldukları davalara ilişkin her türlü incelemeyi evrak üzerinden kendiliğinden yaparlar. Davayla ilgili maddi olaylar hakkında, kararı veren tek hakim tarafından gerekli inceleme yapılmış ve toplanan bilgi ve belgeler yeterli halde ise hukuki açıdan yanlış karar da verilmiş olsa, ayrıca dava dosyası üzerinde bir inceleme ve soruşturma

gerekmeyeceğinden, bölge idare mahkemesince itirazın esası hakkında karar verilebilecektir. Aksi takdirde bölge idare mahkemesi itiraz incelemesini yaparken taraflarca ileri sürülmüş olsun ya da olmasın olayların aydınlatılması için gerekli olan delilleri kendiliğinden toplama yükümlülüğü altındadır<sup>168</sup>.

Bölge idare mahkemesi itiraz başvurusu neticesinde vergi mahkemesinin kararının yukarıda sayılan itiraz nedenlerinden herhangi birisine aykırı olmadığını saptayarak kararı usul ve hukuka uygun bulursa onar. İYUK'un 45/5 maddesi uyarınca bölge idare mahkemesinin onama kararı kesindir.

Bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesinin kararını hukuka ve usul hükümlerine aykırı bulduğu takdirde kararı bozar ve kural olarak dosyayı ilk derece mahkemesine göndermeyerek işin esası hakkında kendisi karar verir. Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi tarafından uyuşmazlık konusu olay üzerinde inceleme ve soruşturmanın yeterli olmadığı kanaatinde ise, kendisi ilk derece mahkemesi gibi gerekli inceleme ve soruşturmayı yaptıktan sonra esas hakkında yeniden karar vermektedir. Ancak itiraz edilen kararın, ilk inceleme sonunda verilen kararlardan olması ve davaya görevli hakim tarafından bakılmamış olması durumunda bölge idare mahkemesi davanın esasına girmeyerek bozduğu dava dosyasını yeniden bir karar verilmek üzere ilk derece mahkemesine gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu kararı kesindir, yani karara karşı temyiz yoluna gidilemez ve ilk derece mahkemesi de bu karara karşı ısrar edemez.

---

<sup>168</sup> SANCAR Mithat, "Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması ve İspat Yükü", Mali Hukuk Dergisi , S. 24, Kasım – Aralık 1989, s. 47-49

### 2.5.1.2. *Temyiz*

Temyiz, genel anlamda ilk derece mahkemesince verilen hükmün hukuka uygun olup olmadığının ve usul kurallarına uyularak verilip verilmediğinin tespit edilebilmesi için tarafların istemi üzerine yapılan incelemedir.

Temyiz yeri yeniden bir yargılama yeri değildir ve ilk derece mahkemesinde uyuşmazlık konusu olayın yargılaması yapılırken temyiz merciinde yargılanan ilk derece mahkemesinin kararıdır. Bu bağlamda temyize konu kararın maddi yönü ile değil, hukuki yönü ile ilgilenilerek kararın hukuka ve usule uygun olarak verilip verilmediği araştırılır<sup>169</sup>. İlk derece mahkemesince hüküm verildikten sonra meydana gelen ve hükmü etkileyecek olan vakıalar temyiz aşamasında Danıştay'da ileri sürülebilir<sup>170</sup>.

İdare ve vergi mahkemelerinin kurul halinde verdikleri kararlarının temyiz yeri, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa bile Danıştay'dır. Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar Danıştay nezdinde temyiz edilebilir Danıştay, vergi yargılaması alanında genel görevli temyiz yeridir<sup>171</sup>.

#### 2.5.1.2.1. *Temyiz Edilebilecek Kararlar*

Vergi mahkemelerinin verdikleri bütün kararlar temyize konu olamazlar. Vergi mahkemesince verilen bir karar için temyiz yoluna başvurulabilmesinin şartları, kararın kurul olarak verilmesi ve nihai olmasıdır.

Davanın çözümü aşamasında verilen ara kararlar, yargılamaya son vermeyen ve mahkemenin davadan elini çekmediği tam tersi davanın devamı için gerekli olan kararlardır. Nihai kararlar ise yargılamayı sona erdiren, davayı sonuçlandıran ve

<sup>169</sup> KARAKOÇ Yusuf, age, (1995), s. 232

<sup>170</sup> KURU Baki, ARSLAN Ramazan, YILMAZ Ejder, age, s.729

<sup>171</sup> KARAKOÇ Yusuf, age, (1995), s.232



mahkemenin işten el çekmesini gerektiren kararlardır. Davanın konusunu esastan çözen kararlar dışında uyuşmazlığı çözme de mahkemenin işten el çekmesini gerektiren usule yönelik kararlar da nihai karar sayılırlar<sup>172</sup>.

İYUK'un 47'nci maddesi uyarınca idare ve vergi mahkemelerini tek hakimle verdiği kararlar temyiz edilemez. Tek hakimle çözümlenen davalara ilişkin kararlara karşı daha önce açıklandığı üzere bölge idare mahkemesi nezdinde itiraz edilebilir. Ancak vergi mahkemelerinin tek hakimle bakmak zorunda oldukları bir dava hataya düşülerek kurulca karara bağlanmışsa bu karara karşı itiraz edilemez, temyiz kanun yoluna başvurulabilir<sup>173</sup>.

Dava dilekçeleri üzerinde yapılan ilk inceleme üzerine İYUK'un 15/4 maddesindeki kararlardan birinin verilmesi durumunda bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz. Bunlar; davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine ilişkin kararlar, dava dilekçesinin İYUK'un 3'üncü ve 5'inci maddelerine uygun şekilde yeniden düzenlenmesi veya noksanlarının tamamlanması yahut ehliyet söz konusu olduğu hallerde, dava ehliyeti olan şahsın avukat olmayan vekil tarafından açılmış ise otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılması için verilen dilekçenin reddine ilişkin kararlar ve idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlardır.

Mahkemelerce verilmiş olan kararlara ilgili açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi talepleri ile ilgili kararlar da temyize konu edilemezler. Bölge idare mahkemelerinin itiraz incelemesi neticesinde vermiş buldukları kararlar ve karar

<sup>172</sup> ÇAĞLAYAN Ramazan, age, s. 52

<sup>173</sup> KARAKOÇ Yusuf, age, (1995) s.234

düzeltilme talebi üzerine Danıştay ya da bölge idare mahkemesi tarafından verilen kararlar kesin kararlar olduklarından bu kararlara karşı da temyiz yolu kapalıdır.

#### **2.5.1.2.2. Temyizin Süresi ve Şekli**

İYUK'un 46/2 maddesinde, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmediği sürece, Danıştay dava daireleri ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı temyiz yoluna başvurma süresi 30 gün olarak belirlenmiştir. Temyiz süresinin başlangıç tarihi, mahkemenin nihai kararının tarafa tebliğ edildiği günü izleyen gündür. Dava vekalet yoluyla takip ediliyor ise, temyiz süresi mahkeme kararının vekile tebliği ile başlar; asile yapılan tebliğ bu durumda temyiz süresini başlatmaz<sup>174</sup>.

İYUK'un 48/3 maddesinde ikinci bir 30 günlük temyiz süresi düzenlemiştir. Karşılıklı temyiz olarak adlandırılan bu duruma göre kararı süresinde temyiz etmeyen taraf, temyiz dilekçesinin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde düzenleyeceği cevap dilekçesi ile temyiz isteminde bulunabilmektedir.

VUK'un mükerrer 49'uncu maddesi özel bir temyiz süresi düzenlemiştir. Kanunun 49/b maddesi gereğince takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararları hakkında kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları vergi mahkemesinde 15 gün içinde dava açabilirler. Vergi mahkemesinin konu hakkındaki kararı üzerine 15 gün içinde Danıştay'a temyiz müracaatında bulunabilirler<sup>175</sup>.

Temyiz dilekçesinin İYUK'un 3'üncü maddesi hükümlerine uygun düzenlenmediği durumda kararı veren mahkemenin dilekçedeki eksikliklerin 15 gün içinde tamamlanması için verilen sürede eksikliklerin tamamlanmaması halinde ve

<sup>174</sup> KURU Baki, ARSLAN Ramazan, YILMAZ Ejder, age, s.740

<sup>175</sup> ÇAĞLAYAN Ramazan, age, s.58

temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren merciin on beş günlük süre içinde noksanın tamamlanmaması halinde vereceği “kararın temyiz edilmemiş sayılmasına” ilişkin kararı ile temyiz kanuni süre geçtikten sonra yapılması halinde kararı veren merciin “temyiz isteminin reddi” kararlarına karşı, bu kararların tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 7 gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir<sup>176</sup>.

Vergi mahkemesi ya da Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararların Danıştay’da temyiz yoluyla incelenebilmesi için taraflardan birinin temyiz talebinde bulunmuş olması gerekir. Temyiz istemleri, Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış düzenleniş biçimi ile içerik ve eklentilerinin İYUK’un 3’üncü maddesinde gösterilen esaslara uygun olduğu dilekçeler ile yazılı olarak yapılır.

Bu durumda, karşı taraf sayısından bir fazla olarak hazırlanacak temyiz dilekçelerinde:

- Temyiz eden ile karşı tarafın veya bunların temsilcilerinin, eğer taraflar vekille temsil ediliyorsa vekillerin ad ve soyadları ile adreslerinin,
- Temyiz edilen hükmün hangi mahkemeden verilmiş olduğu ile tarih ve sayısının,
- İlamın temyiz edene tebliğ edildiği tarihin,
- Dava konusu vergi ve cezaya ilişkin bilgilerin,
- Hükmün özetinin,
- Temyiz sebeplerinin,
- Duruşma istenmesi halinde bu isteğin,
- Varsa yürütmeyi durdurma talebinin,

---

<sup>176</sup> ODYAKMAZ Zehra, age,s.75

- Netice-i talebin,
- Temyiz edenin veya varsa vekilinin imzasının bulunması gerekir

Temyiz dilekçesi Danıştay'a gönderilmek üzere kararı veren vergi mahkemesine verilir. Şayet buraya verilemiyorsa İYUK'un 4'üncü maddesi uyarınca temyiz dilekçeleri, temyize konu kararı veren vergi mahkemesine gönderilmek üzere başka yerdeki idare ve vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde ise asliye hukuk mahkemesi hakimliklerine, yabancı ülkelerde ise Türk Konsolosluklarına verilebilir. Temyiz dilekçelerinin yukarıda sayılan mercilere verildiği tarih temyiz talebinde bulunma tarihi olarak kabul edilir.

#### **2.5.1.2.3. Temyiz Nedenleri**

İYUK'un 49'uncu maddesinde mahkeme kararlarının hangi sebeplerle temyiz edilebileceği kurala bağlanmıştır. Daha önce itiraz konusunda da ele alındığı üzere Kanunda düzenlenen temyiz nedenleri;

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmiş olması,
- Usul hükümlerine uyulmamış olması olarak sayılabilir.

#### **2.5.1.2.4. Temyiz İncelemesi Üzerine Verilecek Kararlar**

Danıştay, ilk derece mahkemesince verilen kararın usul ve hukuka uygun olduğu ve görev ve yetki kuralları dahilinde karar verildiği kanısına varırsa ilk derece mahkemesinin kararını onar. Ancak kararın kesinleşmesi karar düzeltme aşamasının sona ermesi veya süresi içinde karar düzeltme talebinde bulunulmaması üzerine gerçekleşir. Öte yandan İYUK'un 49/2 maddesi gereğince ilk derece mahkemesi

kararındaki yanlışlıklar maddi yanlışlıklardan ibaretse ve bu maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise Danıştay ilk derece mahkemesinin kararını düzelterek onamaktadır. Düzelterek onama kararı mahkeme kararının esasa yönelik geçerliliğini koruduğu anlamına gelmektedir.

Vergi mahkemesince verilen kararın temyiz incelemesi sonucunda bir kısmı hukuka aykırı bir kısmı da hukuka uygun olabilir. Bu durumda Danıştay mahkeme kararı üzerinde kısmen onama kısmen bozma kararı verecektir. Kararın kısmen onanıp kısmen bozulması durumunda Danıştay bozulan kısım hakkında yeniden hüküm kurulmak üzere dava dosyasını ilk kararı veren mahkemeye geri gönderir. Mahkeme yapacağı incelemede yalnız bozulan kısım hakkında hüküm kurar. Bu hüküm yeni bir mahkeme kararı olduğundan bu da yeniden temyiz incelemesine konu olur.

Danıştay ilk derece mahkemesinin kararını incelemesi sonucunda İYUK'un 49'uncu maddesinde düzenlenmiş bozma nedenlerinden birini tespit ederse ilk derece mahkemesince verilen kararı bozar. Bozma kararında ilk derece mahkemesinin kararındaki hukuk ve usule aykırılıklar, araştırılacak hususlar ile yanlışlıklar ve eksiklikler açıkça belirtilir. Danıştay, kural olarak bozma kararından sonra yeniden incelenerek karar verilmek üzere dosyayı ilgili mahkemeye gönderir.

### **2.5.1.3. Karar Düzeltme**

Karar düzeltme belirli süre içinde ve yasada belirtilen nedenlerden dolayı temyiz merciince verilmiş nihai yargı kararının yeniden gözden geçirilmesini ve muhtemel sakatlıkların önlenmesini sağlayan kanun yoludur. Bu yolla temyiz mercii kararının tekrar gözden geçirilmesi ve eğer kararda bir sakatlık varsa düzeltilmesi imkanı kararı

veren merciye tanınmış bulunmaktadır. Karar düzeltme yeni bir dava değildir<sup>177</sup>. İYUK'un 54'üncü maddesiyle düzenlenmiş karar düzeltme yoluyla bir defaya mahsus olmak üzere, temyiz ve itiraz başvuruları üzerine ilgili yargı yerince verilen kararların, yasada öngörülen süre içerisinde ve yine yasada gösterilen nedenler açısından son bir kez daha gözden geçirilmesi ve yapılmış sakatlıklar varsa bunların düzeltilmesi sağlanmaktadır<sup>178</sup>.

#### **2.5.1.3.1. Karar Düzeltmeye Konu Olabilecek Kararlar**

Karar düzeltmeye konu olabilecek kararlar, Danıştay dava daireleri ile İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz incelemesi üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlardır.

Bazı kararlara karşı düzeltme yoluna gidilemez. Bunlar;

-İlk derece mahkemesi olarak verilen kararlara karşı karar düzeltme yoluna gidilemez.

-Ara kararlara karşı karar düzeltme yoluna gidilemez.

-Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı karar düzeltme yoluna gidilemez.

-Görev ve yetki açısından merci tayini kararlarına karşı karar düzeltme yoluna gidilemez.

-Danıştay tarafından verilen memurların yargılanması ile ilgili olarak verilen kararlara karşı karar düzeltme yoluna gidilemez.

-Yargılanmanın yenilenmesi kararlarına karşı karar düzeltme yoluna gidilemez.

-Kararın düzeltilmesi kararlarına karşı karar düzeltme yoluna başvurulamaz.

<sup>177</sup> GÖZÜBÜYÜK, Şeref: Yönetmelik Yargısı, Güncelleştirilmiş 24. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara, 2006, s. 523

<sup>178</sup> TEKİN Cem, Vergi Yargısında Kararın Düzeltilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, sayı 181, Ekim 2003, s.75

### **2.5.1.3.2. Kararın Düzeltilmesi Talebinin Süresi ve Şekli**

İYUK'un 54/1 maddesine göre, kararın düzeltilmesinde süre on beş gündür. Bu süre, temyiz ya da itiraz üzerine verilen kararın taraflara tebliğ tarihini izleyen günden başlamaktadır.

Kararın düzeltilmesi istemine ilişkin dilekçeler, dava ve temyiz dilekçelerinin tabi olduğu şekil kurallarına tabidir. Dilekçe, karşı taraf sayısından bir nüsha fazla olarak, düzeltilmesi istenilen kararı veren üst idari yargı yerine gönderilmek üzere, itiraz ve temyiz başvurusuna konu kararı veren ilk derece yargı yerine veya bu yargı yerine gönderilmek üzere, İYUK'un 4'üncü maddesinde sayılan yerlere verilir.

İYUK'un 54/1 maddesi düzenlemesi ile karar düzeltme yoluna ancak davanın tarafları başvurabilecektir. Daha önce kararı temyiz etmemiş olan taraf da karar düzeltme yoluna başvurabilir. Davaya müdahil olanların ancak katıldıkları tarafla birlikte karar düzeltme yoluna başvurma imkanı vardır. Tek başlarına bu yola başvurma hakları yoktur. Öte yandan karar düzeltme aşamasında davaya katılma mümkün değildir<sup>179</sup>.

### **2.5.1.3.3. Karar Düzeltme Nedenleri**

Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde taraflarca;

- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,

---

<sup>179</sup> YENİCE Kazım, ESİN Yüksel, age, s.743

- Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
  - Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
  - Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması
- nedenleri ileri sürülerek kararın düzeltilmesi istenebilir.

#### **2.5.1.3.4. Düzeltme Talebinin İncelenmesi ve Verilecek Kararlar**

Karar düzeltme taleplerinin incelenmesinde, incelemeyi yapacak olan Danıştay'ın ilgili dava dairesi, dava daireleri kurulları veya bölge idare mahkemesi, tarafların ileri sürdükleri karar düzeltme nedenleri ile bağlıdır ve tarafların ileri sürmedikleri nedenleri re'sen göz önüne alarak inceleme yapamaz.

Karar düzeltme talebini inceleyen yargı yeri, karar düzeltmeye konu olan kararda, İYUK'un 54'üncü maddesinde yer alan karar düzeltme nedenlerinin bulunmadığını ya da ileri sürülen nedenlerin kanunda yer alan nedenlerden olmadığını tespit ederse karar düzeltme talebinin reddine karar verir<sup>180</sup>.

Yargı yeri karar düzeltme talebindeki düzeltme nedenlerinin haklılığına karar verirse, eski kararını kaldırır ve düzeltme talebine bağlı olarak dosyayı yeniden inceler ve karara bağlar<sup>181</sup>.

#### **2.5.2. Olağanüstü Kanun Yolu**

Yukarıda açıklandığı üzere vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararlar üzerine kanun yollarına başvurulmaması veya olağan kanun yollarına başvurulması neticesinde kesinleşen kararlar hukuksal olarak hüküm ifade etmekte olup, bu hükmün herhangi bir şekilde değiştirilmesi ya da gereğinin yerine getirilmesinin engellenmesi mümkün

<sup>180</sup> KALABALIK Halil, İdari Yargılama Hukuku, Değişim Yayınları, İstanbul 2003, s. 358

<sup>181</sup> GÖZÜBÜYÜK, Şeref, age, s. 524



değildir. Ancak yargılamanın yenilenmesi müessesesi; idari yargı organları tarafından verilen ve kesinleşmiş olan bir kararın, Kanunda sayılan belli bazı sebepler dolayısıyla aynı mahkemece iptal edilmesini ve değiştirilmesini sağlayan olağanüstü kanun yoludur<sup>182</sup>.

### **2.5.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi**

Olağanüstü kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesi müessesesi İYUK'un 53 ve 55'inci maddelerinde düzenleme altına alınmıştır. Bazı yargı kararlarının çeşitli sebeplerden dolayı haksız olarak verilmesi mümkün olabilir. Bu hallerde kanunun sınırlı olarak saydığı nedenler dahilinde esas hükmün kaldırılmasını ve davanın yeniden incelenmesini sağlayan olağanüstü kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi denir. Yargılamanın yenilenmesi yoluyla kanunda belirtilen nedenlerden ötürü bir davanın tekrar görülmesi sağlanır. Kesinleşmiş yargı kararlarına karşı bu yola başvurulabilir. Burada amaç hukuk alanında meydana gelmiş yanlışlıkların ve hukuka aykırılıkların ortadan kalkmasıdır<sup>183</sup>.

Yargılamanın yenilenmesi yoluna yalnızca ilk derece mahkemesi sıfatı ile bakılan davalarda esas hakkında verilmiş bulunan nihai ve kesinleşmiş kararlar için başvurulabilir. Bu açıklamaya göre, yargılamanın yenilenmesi başvurusuna konu edilebilecek nitelikte kararlar, kesin hüküm halini almış olmaları koşuluyla:

1) İlk derece idari yargı yerlerinin vermiş olduğu davanın reddi, dava konusu işlemin iptali davanın kısmen reddi ve dava konusu işlemin kısmen iptali yolunda verilen kararlarla İYUK'un 15'inci maddesi uyarınca ilk inceleme sonucunda verilen davanın incelenmeksizin reddine dair kararlar,

<sup>182</sup> TEKİN Cem, Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi Müessesesi, Vergi Sorunları Dergisi, sayı 204, Eylül 2005, s.56

<sup>183</sup> GÖZÜBÜYÜK Şeref, age, s. 526

2) Danıştay dava dairelerinin, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'ın görevine girdiği belirtilen davalarda vermiş oldukları benzer kararlar,

3) Bölge idare mahkemesinin, itiraz başvurusunu (kısmen veya tamamen) kabul ederek, ilk derece idari yargı yerinin itiraza konu kararını (veya ilgili hüküm fıkrasını) bozduktan sonra, işin esasına girerek vermiş oldukları benzer kararlardır<sup>184</sup>.

Ancak Danıştay'ın temyiz başvuruları dolayısı ile vermiş bulunduğu onama ve bozma kararları, bölge idare mahkemelerinin itiraz başvurularının reddine ve ilk derece mahkemesinin kararlarının onanmasına ilişkin kararları, mahkemelerin verdikleri ara kararlar, yürütmenin durdurulması kararları, feragat, kabul, sulh işlemleri, yargılamanın yenilenmesi üzerine verilen kararlar, Danıştay'ın ya da bölge idare mahkemesinin görev ve yetki uyuşmazlığı üzerine verdikleri kararlar yargılamanın yenilenmesine konu olamazlar.

#### **2.5.2.1.1. Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Süresi**

Yargılamanın yenilenmesi nedenleri İYUK'un 53'üncü maddesinde sayma yoluyla belirlenmiştir. Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmek için maddede sayılan nedenlerden birinin ya da birkaçının gerçekleşmiş olması gerekir. Bu nedenlerin dışındaki bir nedenle yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulamaz<sup>185</sup>.

Yargılamanın yenilenmesi sebepleri İYUK'un 53'üncü maddesinde;

- 1) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması ,

<sup>184</sup> CANDAN Turgut, age, (2006b) s.1013

<sup>185</sup> GÖZÜBÜYÜK Şeref, TAN Turgut, age, s. 1083

- 2) Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- 3) Karara esas alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- 4) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- 5) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hali kullanmış olması,
- 6) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karar bağlanmış bulunması,
- 7) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- 8) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,
- 9) Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması olarak sayılmıştır.

Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunma yetkisi davanın taraflarına aittir.

Yani davada taraf olmayan kimse yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunamaz.

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin süre, söz konusu talebin dayandığı nedene göre değişmektedir. Yargılanmanın yenilenmesi süresi; “Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması” halinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren 1 yıl, “Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması” halinde 10 yıl, Kanunda sayılan diğer sebepler için ise sebebin öğrenildiği tarihten itibaren 60 gün olarak belirlenmiştir.

Çalışmanın buraya kadarki kısmında vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal yoldan çözümlenmesine ilişkin süreç anlatılmaya çalışılmıştır. Bundan sonraki bölümde vergi uyuşmazlığının yargı aşamasında çözümünde Sivas Vergi Mahkemesi örneğinde 2005-2010 yıllarında açılan davaların nitelikleri ve sonuçları değerlendirilmeye çalışılacak, yükümlüler açısından yargısal çözüm yönteminin tercih edilmesinin nedenleri ile sonuçları tartışılacaktır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SİVAS VERGİ MAHKEMESİ ÖRNEĞİ ÜZERİNDE DEĞERLENDİRME

#### 3.1. GENEL ÇERÇEVE

Vergi yargılaması hukukunun asli işlevi, vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluk denetimini yaparken objektif hukuk düzeninin kurulmasını sağlamak ve aynı zamanda uyuşmazlıkları kesin olarak çözüme bağlamaktır<sup>186</sup>. Vergi kanunlarının uygulanmasından doğan ve barışçıl yollarla sona erdirilemeyen bir takım sorunlar birer uyuşmazlık olarak vergi yargısı organları önüne götürülmektedir. Vergi yargısı organları, bakmakta oldukları uyuşmazlıklar hakkında verdikleri kararlarla uyuşmazlıkları kesin olarak çözüme kavuşturmaktadır.

Bir önceki bölümde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere vergi, resim ve harçların tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil işlemleri ile ilgili veya kesilen cezalardan kaynaklanan vergi uyuşmazlıklarının, ülkemizdeki yargı yolu ile çözümü; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde Sivas Vergi Mahkemesinde 2005-2010 yılları arasında açılan davalar ve verilen kararlar; yıllar bazında dava sayılarında artışlar veya azalışlar olup olmadığı, bu artış ve azalışların hangi sebeplerden kaynaklanmış olabileceği, açılan davalarda mahkemece verilen kararların toplamı üzerinden bize neyi ifade etmesi gerektiği açısından incelenecek, yargı yoluna başvurma nedenleri ile yargısal çözümün taraflar açısından sonuçları tartışılacaktır.

<sup>186</sup> KARAKOÇ Yusuf, Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 129, Haziran 1999, s.85

### 3.2. SİVAS VERGİ MAHKEMESİNİN KURULUŞU VE GELİŞİMİ

Vergi mahkemelerinin, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacminin göz önünde bulundurulmasıyla Adalet Bakanlığı'nca kurulduğu önceki bölümde açıklanmıştı. Kurulan mahkemenin yargı çevresinin tespiti de İçişleri ve Maliye Bakanlığı'nın görüşü alınarak yine Adalet Bakanlığı'nca belirlenmektedir.

Sivas Vergi Mahkemesi 06.01.1982 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 2676 sayılı BİMK'nın ardından faaliyete geçmiştir. Adalet Bakanlığı'nın 21.03.1982 tarihli ve 17640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan kararı ile Sivas İl merkezinde Vergi Mahkemesinin kurulduğu ve yargı çevresinde Sivas, Tokat ve Erzincan illerinin yer aldığı belirtilmiştir.

2010 yılında Sivas Vergi Mahkemesi'nde altı üye görev yapmakta olup, verilmiş olan kararlar açısından hakim başına düşen dosya sayısı 135'tir. 2011 yılı itibariyle Sivas Vergi Mahkemesi'nde bir başkan ve üç üye görev yapmaktadır.

Sivas Vergi Mahkemesi'nin yargı çevresinde yer alan Tokat ve Erzincan illerinin mükellef sayılarındaki değişim de toplam verilere dahil edilerek çalışmanın geniş kapsamlı olması sağlanmaya çalışılmıştır.

Yapılan çalışmada 2005-2010 yılları arasında açılan davaların ve verilen kararların tasnifi yapılarak bazı sonuçlara ulaşılmaya çalışılmıştır. Yıllar bazında açılan davalar, davanın açılması sırasında verginin konusuna göre yapılan tasnife göre gruplandırılarak tablolar oluşturulmuş ve kararların sonuçları da aynı şekilde değerlendirmeye alınmıştır. Çalışmada kullanılan Sivas Vergi Mahkemesi'ne ilişkin rakamsal verilere, Mahkemede açılan davaların ve sonuçlarının kaydedildiği esas ve karar defterleri, elektronik ortamda Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) sistemi üzerinde düzenlenen esas ve karar defterleri ile yine UYAP ortamında doldurulan yıllık iş

çetvelleri ve adli istatistik formları üzerinde yapılan çalışmalar sonucunda ulaşılmıştır. Yapılan tasniflerde, anılan kaynaklarda yer alan verilere bağlı kalmıştır. Çalışmanın esas alındığı yıllar itibariyle açılan tüm dava dosyalarını inceleme olanağının olmaması da anılan kaynaklara başvurmayı zorunlu kılmıştır.

Yapılan incelemede Mahkemede açılan davaların çoğunluğunun “diğer işler” başlığı altında toplandığı görülmektedir. Açılan davanın konu başlığını, kalem görevlilerinin davanın açılması sırasında dava dosyası kapaklarına yazdıkları konu başlıkları oluşturmaktadır. Kalem görevlilerinin yeterince hukuk bilgisine sahip olmamalarının verdiği bilgi eksikliğinden kaynaklanan bu tasnif yanlışlığı, sonradan düzeltilmediğinden ya da hakim tarafından dosya üzerinde düzeltilmesine rağmen kalem görevlilerince esas defterlerine veya UYAP ortamına kaydedilmediğinden “diğer işler” başlığı altında tasniflenen dosyalar o şekilde kalmıştır. Bu sorunun, açılan davanın konusuna göre dava kodları oluşturularak, başkan veya hakim tarafından dava dilekçesinin havalesinin yapılması esnasında dava kodunun dilekçe üzerine not düşülmesi ve bu dava koduna göre kalem tarafından davanın konusunun UYAP sistemine işlenmesi ile ortadan kalkabileceği düşünülmektedir. “Diğer işler” başlığı altında yer alan davalar; kimi zaman ödeme emirlerinden, kimi zaman harçlardan, kimi zaman hacizlerden ve vergi cezalarından kaynaklanmakta ve adlandırılmayan diğer tüm işlemlerin konusunu oluşturmaktadır.

### **3.3. 2005-2010 YILLARI ARASINDA SİVAS VERGİ MAHKEMESİNDE AÇILAN DAVALAR**

Sivas Vergi Mahkemesi’nde 2005-2010 yılları arasında verginin konusuna göre açılan dava sayıları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.

**Tablo 3.1. 2005-2010 Yılları Arasında Açılan Dava Sayıları**

KONULAR	2005	2006	2007	2008	2009	2010
GELİR VERGİSİ	57	129	33	28	35	90
KURUMLAR VERGİSİ	12	3	15	3	3	15
EMLAK VERGİSİ	-	4	-	2	4	1
GÜMRÜK VERGİSİ	2	-	-	-	1	-
KATMA DEĞER VERGİSİ	43	87	44	62	46	79
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	-	-	-	2	4	-
ÖZEL İDARE, BELEDİYE VE KÖYLERE AİT VERGİ RESİM HARÇ VB GİBİ MALİ HÜKÜMLER	9	5	-	21	-	4
DÜZELTME İŞLEMİNİN REDDİNDEN DOĞAN İŞLER	4	-	5	5	-	1
YENİ KONULAN VERGİLER	-	-	-	-	11	-
TAM YARGI DAVALARI	-	-	-	-	-	-
DİĞER İŞLER	169	410	403	349	720	522
<b>TOPLAM</b>	<b>296</b>	<b>638</b>	<b>500</b>	<b>472</b>	<b>824</b>	<b>712</b>

**Not:** Yukarıda verilen rakamlara bir önceki yıldan devreden ve yıl içinde bozularak gelip yeniden esasa alınan davalar dahil değildir. Rakamlar yalnızca o yıl içinde yeni açılan dava sayılarını göstermektedir.

Yukarıda verilen tablodan anlaşıldığı üzere 2005-2010 yılları arasında açılmış olan davaların seyri bakımından konu bazında en çok dava sayısının, Katma Değer Vergisi (KDV), gelir vergisi ve kurumlar vergisine ilişkin vergilendirme işlemlerinden kaynaklandığı görülmektedir. Her ne kadar “diğer işler” başlığı altında toplanan dava



sayısı diğer konulara göre fark edilir derecede yüksek olsa da bu hususun sebebi yukarıda açıklandığı üzere davaların konu başlıklarının özensiz olarak girilmesinden kaynaklanmaktadır. Doğru bir sınıflandırma yapılırsa KDV, gelir vergisi ve kurumlar vergisine ilişkin vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan dava sayısının kayıtlara geçen sayıdan çok daha fazla olacağı düşünülmektedir.

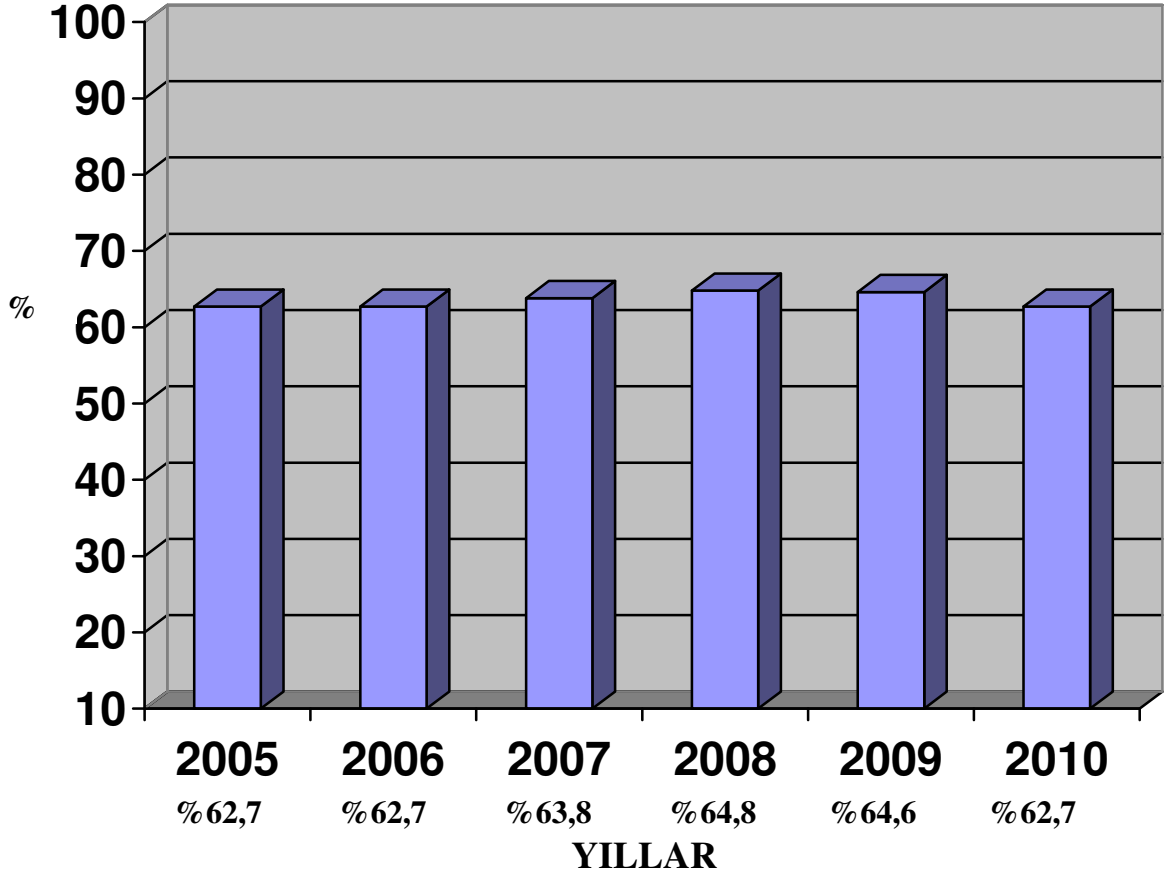
Konu bazında toplamda en çok vergi davasına konu olan işlemler gelir üzerinden ve harcamalar üzerinden alınan vergilerden kaynaklanmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler, gelir ve kurumlar vergileridir. Gerçek kişilerden alınan gelir vergisi ve tüzel kişilerden alınan kurumlar vergisinin unsurları, ticari ve zirai kazançlar, ücret ve serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlarıdır<sup>187</sup>. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin konusunu ise KDV oluşturmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan KDV'nin konusunu Türkiye'de ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ile her türlü mal ve hizmet ithalatı oluşturmaktadır<sup>188</sup>. Piyasadaki üretim aşamalarının tamamında KDV'nin alınması söz konusu verginin genel bir tüketim vergisi niteliğinde olduğunu, bu nedenle de uygulama alanının yaygın olduğunu göstermektedir. Bu husus da açılan davalardaki KDV'nin payını doğrular niteliktedir.

---

<sup>187</sup> BİLİCİ Nurettin, a.g.e, s. 149

<sup>188</sup> ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, age, s.402

**Grafik 3.1. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi Ve KDV'nin Toplam Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı**



**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_57.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_57.xls.htm) (24.03.2011)

2005-2010 yılları arasında KDV'nin, gelir vergisinin ve kurumlar vergisinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı değerlendirildiğinde yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere 2005 yılında toplam vergi gelirlerinin %62,7'sini, 2006 yılında %62,7'sini, 2007 yılında %63,8'ini, 2008 yılında %64,8'ini, 2009 yılında %64,6'sını ve 2010 yılında %62,7'sini oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu verilerin yukarıda yapılan analizle aynı doğrultuda olduğu görülmektedir.

Sivas Vergi Mahkemesi'nde 2005-2010 yılları arasında açılan dava sayılarına ilişkin yukarıda verilen tabloda yer alan veriler incelendiğinde, servet üzerinden alınan vergilerden kaynaklanan uyuşmazlıkların oldukça önemsiz bir miktarla sınırlı kaldığı görülmektedir. Bu vergiler veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisinden oluşmakta olup, uygulama alanının yaygın olmaması yani bahse konu vergilere ilişkin vergilendirme işlemlerinin gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin aksine fazla olmaması sonucunda, açılan davalar içindeki payının düşük olduğu söylenebilir. Genel bir bilgi vermesi açısından veraset ve intikal vergisi gelirleri toplamının, toplam bütçe vergi gelirleri içerisindeki payının 1999 yılında % 0,07, 2000 yılında % 0,05, 2001 yılında % 0,06, 2002 yılında % 0,05 ve 2003 yılında % 0,07 olduğu görülmektedir<sup>189</sup>.

Tablo 3.1.'de görüldüğü üzere Sivas Vergi Mahkemesi'nde 2005 yılında açılan dava sayısı 296 iken bu sayı 2010 yılında 712'ye ulaşmış ve yaklaşık iki buçuk katlık bir artış göstermiştir. Dönem aralığında dava sayılarında genel itibariyle yıllar bazında bir artış olduğu göze çarpmaktadır. Dava sayılarındaki artışın Türkiye genelinde açılan vergi davaları sayısı ile benzer şekilde arttığı söylenebilir. Türkiye genelinde açılan vergi davası sayısı; 2005 yılında 62941, 2006 yılında 73327, 2007 yılında 82623, 2008 yılında 97802 ve 2009 yılında 110733'tür<sup>190</sup>.

2005-2010 yılları arasında açılan dava sayılarında genel bir artış olduğu görülmekle birlikte 2007 ve 2008 yıllarında dava sayılarında bir düşüş olduğu gözlemlenmektedir. Aslında bu düşüş önemli sayılabilecek nitelikte bir azalma değildir. Çünkü vergi dairesince belli dönemlerde ekonomik gelişmelere bağlı olarak belli konularda yapılan incelemelere ağırlık verilmesi vergi dairesince tesis edilen işlemlerde

<sup>189</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama Ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_35.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_35.xls.htm) (27.03.2011)

<sup>190</sup> Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, [http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik\\_2009/ist\\_tab.htm](http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/ist_tab.htm) (27.03.2011)

ve dolayısıyla dava sayılarında dönemsel artış ve azalışlara neden olabilmektedir. Örneğin belli bir dönemde sahte fatura düzenlenmesi üzerine yapılan esaslı incelemeler sonucunda faturayı alan ve veren kişiler adına silsile halinde yapılan tarhiyatlar ve kesilen cezalar dönemsel olarak dava sayısını arttırabilmektedir. Dolayısıyla belli dönemlerde bu şekilde inceleme yapılması dava sayılarında artış ve düşüşe neden olabilmektedir. Ancak hem Türkiye genelinde hem de Sivas Vergi Mahkemesi örneğinde yıllar itibariyle dava sayılarında genel anlamda bir artış seyri olduğu açıktır.

### **3.4. DAVA SAYISINDAKİ ARTIŞ NEDENLERİ**

Dava sayısındaki artışın birçok farklı nedeni bulunmaktadır. Öncelikle dikkat çeken husus, çalışmanın bir sonraki kısmında daha ayrıntılı olarak değerlendirileceği üzere, hakkında vergilendirme işlemi tesis edilen bireylerin açtıkları davaların yarısına yakınının kısmen veya tamamen davacı lehine sonuçlanması ve vergilendirme işleminin hukuka aykırı olduğuna hükmedilmesidir. İdarenin aleyhine verilen yargı kararlarının fazla olması; toplumun idareye olan güveninde bir olumsuzluk yaratmakta ve vergilendirme işlemi sonucunda mükellefler açısından vergi idaresinin tesis ettiği işlemlerin çoğunun hukuka aykırı olduğu düşüncesinin oluşmasına sebep olmaktadır. Açılan davalarda mükellefler lehine verilen mahkeme kararları emsal gösterilerek yeni davalar açılmaktadır. Mükellefler vergi idaresinin hukuka aykırı olarak tesis etmiş olduğu işlemler nedeniyle vergi ödemek yerine dava yoluyla haklarını arama yolunu seçmektedirler<sup>191</sup>. Bu da dava sayısında artışa neden olmaktadır.

Vergi mahkemelerinin mükellefler tarafından bilinirliğinin artmasının da dava sayısında artışa neden olduğu söylenebilir. Günümüzdeki vergi yargısı modeli daha

---

<sup>191</sup> BİLİCİ Mustafa, age, s. 93

önceki belirtildiği gibi 1982 yılında yapılan idari yargı reformu ile idari yargı içinde örgütlenmiştir ve vergi mahkemeleri kurulmuştur. Başlangıçta vergi mahkemeleri 22 ilde örgütlenerek yargı çevreleri belirlenmiştir. Günümüz itibariyle ise toplam 33 il merkezinde vergi mahkemesi bulunmaktadır. Mahkemelerin kurulduğu 1982 yılından itibaren mahkeme sayısında meydana gelen artışlar, bu mahkemeleri daha ulaşılır ve bilinir hale getirmiştir. Bu şekilde mahkemelerin bilinirliğinin artmasının dava sayısında meydana gelen artışlarda etkisi olmuştur.

Vergi mevzuatının çok sık değişmesi ancak yapılan değişiklikten önce yeteri kadar ön hazırlık yapılmaması, vergi idaresinin yasal düzenlemeler yerine genelge ve tebliğlerle yasa hükümlerine aykırı ve bu hükümleri aşacak şekilde düzenleme yapması, bu şekilde ortaya çıkan vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki iletişim kopukluğu ve yorumlama farkı gibi nedenlerden ötürü vergi uyuşmazlıklarının sayısı dolayısıyla vergi mahkemeleri önüne gelen dava sayısı artmaktadır. Vergi mevzuatında sık yapılan değişiklikler ve yapılan bu değişikliklerin sisteme kısa zamanda entegre edilememesi ve personelin değişikliklere yeterince hızlı adapte olamaması, dava sayısı artışını beraberinde getirmektedir.

Vergi davalarında meydana gelen artışlarda etkisi olan bir diğer hususun artan hukuk bilinci olduğu söylenebilir. Kitle iletişim araçlarının gelişmesi sayesinde bilginin daha ulaşılabilir hale gelmesi bu artışta önemli bir etkidir. Kişiler bu sayede dava yoluyla haklarını aramak konusunda gerekli bilgileri edinerek hukuka aykırı olarak tesis edildiğini düşündükleri vergilendirme işlemlerine karşı dava açmaktadırlar. Bugün internet ortamından vergi davasının ne şekilde açılabileceğine ve vergi mevzuatına ilişkin birçok bilgiye kolaylıkla ulaşılabilir. Hatta internet üzerinden UYAP

sistemi sayesinde dava açılabilmekte, davanın her aşaması hem internet üzerinden hem de cep telefonlarına gönderilen kısa mesaj yoluyla takip edilebilmektedir.

Dava sayısında artışa neden olan bir diğer husus, açılmış davaları ve verilmiş kararları takip eden ve genel itibariyle yargı kararlarının sonuçlarına göre vergi idaresi tarafından yanlış işlemler tesis edildiğinin farkına varan mükelleflerin, vergi davasını vergi ödememenin bir yolu olarak kullanmasıdır. Çünkü dava açılması, tarh edilen vergi ve cezaların dava konusu edilen bölümünün tahsil işleminin yürütmesini durdurmaktadır. Vergi mükellefi tarafından davanın açılması ile başlayan yargılama süreci, yargılama usulü gerekleri uyarınca belli bir zaman diliminden oluşmaktadır. Bu sebepten dolayı birçok yükümlü yargı organlarına başvurmanın yürütmeyi durdurmasını yani yargılama sürecini, tarh edilen vergi ve cezaların yargılama boyunca ödenmemesi neticesinde, ödenmesi gereken bu bedelleri başka alanlarda tasarruf etmek suretiyle sağlanan gelir ile ranta çevirmek amacıyla kullanabilmektedir. Yargı organlarını lüzumsuz yere oyaladığı için yükümlüden ceza alınmasını gerektirecek bir yasal düzenlemenin bulunmaması ve tarh edilen vergi ve cezaların yargı süreci sonunda ödenmesi aşamasında uygulanacak olan gecikme zammının yeterli derecede caydırıcı olmaması mükellefleri her halükarda dava açmaya yöneltebilmektedir. Öte yandan, vergi idaresi işlemine karşı açılan davada, yargılama süreci boyunca vergi idaresi dava konusu edilen vergi alacağını tahsil edemeyecektir. Bu şekilde idare açısından, dava konusu edilen vergi alacağının miktarı kadar gelir kaybına uğranılması, dolayısıyla kamu hizmetlerinin finanse edilememesi söz konusu olmaktadır<sup>192</sup>.

Dava sayısının artmasının başka bir nedeni de uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenememesidir. Vergi idaresi uyuşmazlığın çözümünde risk almaktan

---

<sup>192</sup> SABAN Nihal, "Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu" TESEV YAYINLARI 10, İstanbul 2000, s. 21

kaçınmakta, vergisel uyuşmazlıkların yargıda çözümlenmesini istemektedir. Çünkü mahkeme kararlarının yerine getirilmesi zorunluluğu, idarenin üzerindeki takdir yetkisine dayalı işlem yapma sorumluluğunu ve yanlış yapma riskini ortadan kaldırmaktadır. Bu doğrultuda vergi idaresi personelinin yetersizliği ve bilgi eksikliği, yenilenen mevzuatı gerektiği gibi takip edememeleri, mükellef sorunlarına karşı ketum tavırları ve mükelleflerin danıştığı hususlar hakkında net bilgi vermemeleri, sorunların çözümünde herhangi sorumluluk almak istemeyişleri ve mükelleflere ön yargılı davranmaları nedeniyle, uyuşmazlık olduğu takdirde mükellefler yargı yolu ile çözüm yolunu seçmektedir.

Bu konuda ayrıca yıllar itibariyle dava sayısındaki artışın mükellef sayılarında meydana gelen değişimlerden etkilenip etkilenmediğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda Sivas, Tokat ve Erzincan illerinin 2005-2010 yılları arasındaki vergi mükellefi sayıları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir<sup>193</sup>.

---

<sup>193</sup> Mükellef sayılarına ilişkin ayrıntılar Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve KDV mükelleflerine ilişkin olarak verilmiştir. Toplam sayı ise Sivas, Tokat ve Erzincan İllerindeki tüm mükellef sayılarını göstermektedir.

**Tablo 3.2. Sivas İli Mükellef Sayıları**

Yıllar	Gelir Vergisi Mükellef Sayıları	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları	KDV Mükellef Sayıları	Toplam
2005	10507	1894	11659	54690
2006	10338	2069	11791	55093
2007	10372	2230	12070	57282
2008	10131	2351	12101	57816
2009	9971	2409	11977	58298
2010	9713	2539	11913	59109

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2005-2006-2007-2008-2009-2010 yılı faaliyet raporları, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=118>, (02.05.2011) ve Sivas Defterdarlığı'nca verilen bilgilere dayanılarak düzenlenmiştir.

**Tablo 3.3. Tokat İli Mükellef Sayıları**

Yıllar	Gelir Vergisi Mükellef Sayıları	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları	KDV Mükellef Sayıları	Toplam
2005	9148	1750	10753	55717
2006	9533	1785	10823	56627
2007	9463	1891	10918	57372
2008	9191	1918	10806	55666
2009	8944	1898	10559	55039
2010	8819	1945	10491	56137

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2005-2006-2007-2008-2009-2010 yılı faaliyet raporları, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=118>, (02.05.2011) ve Tokat Defterdarlığı'nca verilen bilgilere dayanılarak düzenlenmiştir.



**Tablo 3.4. Erzincan İli Mükellef Sayıları**

Yıllar	Gelir Vergisi Mükellef Sayıları	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları	KDV Mükellef Sayıları	Toplam
2005	3720	619	4187	20367
2006	3697	648	4254	20766
2007	3681	725	4311	21488
2008	3592	747	4271	21433
2009	3595	765	4309	21830
2010	3777	820	4378	22974

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2005-2006-2007-2008-2009-2010 yılı faaliyet raporları, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=118>, (02.05.2011) ve Erzincan Defterdarlığı'nca verilen bilgilere dayanılarak düzenlenmiştir.

Yukarıda yer verilen mükellef sayılarına ilişkin tablolarda 2005 ile 2010 yılları arasında mükellef sayılarında genel bir artış seyri olduğu görülmektedir. İncelenen yıllar arasında oransal olarak en çok artışın kurumlar vergisine ilişkin mükellef sayılarında ortaya çıktığı görülmektedir. Sivas ilinde 2005 yılında 1894 olan kurumlar vergisi mükellefi sayısı, 2010 yılında 2539'a; Tokat ilinde ise 1750'den 1945'e; Erzincan ilinde de 619'dan 820'ye yükselmiştir. Kurumlar vergisi açısından oransal olarak en yüksek mükellef sayısı artışının Sivas ilinde, en düşük artışın ise Tokat ilinde yaşandığı görülmektedir. 2005-2010 yılları arası dönemde Sivas ve Tokat ilindeki gelir vergisi mükellef sayısında düşme görülürken, Erzincan ili mükellef sayısı artmıştır. İnceleme yapılan periyotta gelir vergisi ile aynı doğrultuda olacak şekilde KDV mükellef sayılarında Tokat ili için düşüş, Sivas ve Erzincan illeri içinse artış olduğu göze çarpmaktadır. Aynı dönem aralığında Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan kaynaklanan, GVK'dan kaynaklanan ve KDV Kanunu'ndan kaynaklanan davaya konu uyuşmazlık

sayılarının yıllar itibariyle değişkenlik gösterdiği görülmekle birlikte yukarıda verilen tablodaki (Tablo 3.1.) kurumlar vergisine, gelir vergisine ve KDV'ye ilişkin açılan dava sayısına yönelik bilgilerin tam anlamıyla gerçeği yansıtmadığı düşünölmektedir. Daha önce de açıklandığı üzere açılan davanın konu başlığının, kalem görevlileri tarafından davanın açılması sırasında dava dosyası kapaklarına yazdıkları konu başlıklarından oluşması, kalem görevlilerinin yeterince hukuk bilgisine sahip olmamalarının verdiği bilgi eksikliğinden kaynaklanan tasnif yanlışlığı nedeniyle dava konularının genelde özensiz olarak “diğer işler” başlığı altında girilmesi nedeniyle doğru bir sınıflandırma yapılmadığı için 2005-2010 yılları arasında KDV, gelir vergisi ve kurumlar vergisine ilişkin vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan dava sayısının kayıtlara geçen sayıdan çok daha fazla olacağı, bu konulara ilişkin davaların büyük çoğunluğunun “diğer işler” başlığı altında girildiğı düşünölmektedir. Davaların konu başlıklarının düzgün girilmemesi ve inceleme yapılan dönemdeki dosyaları tek tek inceleme imkanı bulunmaması nedeniyle Sivas Vergi Mahkemesi'nin 2005-2010 yılları arasında esas ve karar defterleri üzerinde yapılan inceleme sonucunda verginin konusu bakımından verilen kararlarla, verginin konusu bakımından mükellef sayıları arasındaki artış ve azalışlar arasında ilişki kurulması olanaksızlaşmaktadır. Ancak 2005-2010 yılları arasında Sivas Vergi Mahkemesi'nin yargı çevresinde bulunan Sivas, Tokat ve Erzincan illerindeki toplam vergi mükellefi sayısının artış gösterdiği görüldüğünden, bu artışın yıllar itibariyle artan dava sayısını etkilediğini söylemek mümkündür.

### 3.5. 2005-2010 YILLARI ARASINDA SİVAS VERGİ MAHKEMESİNCE

#### VERİLEN KARARLAR

Sivas Vergi Mahkemesi'nde 2005-2010 yılları arasında açılan davalarda verilen kararlar, verilen kararın niteliğine göre aşağıdaki tabloda çıkarılmıştır.

**Tablo 3.5. 2005-2010 Yılları Arasında Verilen Kararlar**

KONULAR	2005	2006	2007	2008	2009	2010	TOPLAM
RET	55	124	83	87	257	176	782
KABUL	87	241	182	181	235	317	1243
KISMEN KABUL	37	38	42	36	37	86	276
İLK İNCELEME ÜZERİNE DİLEKÇE VE DAVANIN REDDİ, MERCİİNE TEVDİ	63	122	132	139	258	177	891
İŞLEMEN KALDIRMA	-	-	-	1	-	-	1
MERCİ TAYİNİ- BAĞLANTI	-	-	-	1	2	3	6
KABUL, FERAGAT VB. SEBEPLERLE KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA	8	4	40	42	23	15	132
AF KANUNLARINA GÖRE ÇIKANLAR	-	-	-	-	1	-	1
DAVANIN AÇILMAMIŞ SAYILMASINA	3	3	1	7	8	24	46
RE'SEN İNCELEME ÜZERİNE VERİLEN KESİN KARARLAR	-	-	-	-	14	12	26
TOPLAM	253	532	480	494	835	810	3404

Sivas Vergi Mahkemesi'nde 2005-2010 yılları arasında toplam 3442 dava açıldığı ve bu davaların 3404 tanesinin mahkemece karara bağlandığı görülmektedir. Açılan dava sayısına bir önceki yıldan devreden ve yıl içinde bozularak gelip yeniden esasa alınan davalar dahil edilmediğinden aslında mahkemede görülmekte olan, diğer bir deyişle derdest olan dava sayısı belirtilen rakamdan fazla olmaktadır.

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere Sivas Vergi Mahkemesi'nde 2005-2010 yılları arasında açılan davaların 782 tanesinin reddine karar verilmiştir. Bu davalarda davacı talepleri yerinde görülmemiş, vergileme sürecinin hiçbir aşamasında herhangi bir hukuki sakatlık bulunmadığına ve tesis edilen vergilendirme işlemlerinin mevzuata ve hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.

2005-2010 yılları arasındaki periyotta Sivas Vergi Mahkemesi'nce verilen kararların 1243 tanesi kabulle sonuçlanmış, davacı talepleri tamamıyla haklı bulunmuş, vergi daireleri tarafından vergilendirme işleminin esasına veya işleyiş usulüne aykırı işlemler tesis edildiği tespit edilerek açılan dava, davacının talebi doğrultusunda lehine olacak şekilde sonuçlandırılmıştır. Yani mahkemece davacıların hukuki taleplerinin yerinde olduğuna, vergilendirme işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından bir veya birkaçı yönüyle hukuka aykırı olduğuna hükmedilmiştir. Bu davalarda verilen iptal ve kabul kararlarıyla vergi idaresi tarafından yapılan işlemler hukuken tamamıyla sakat bulunmuş, vergilendirme işlemi hukuk aleminde hiç doğmamış olarak geriye yürür şekilde yani ilk tesis edildiği tarih itibarıyla ortadan kaldırılmıştır.

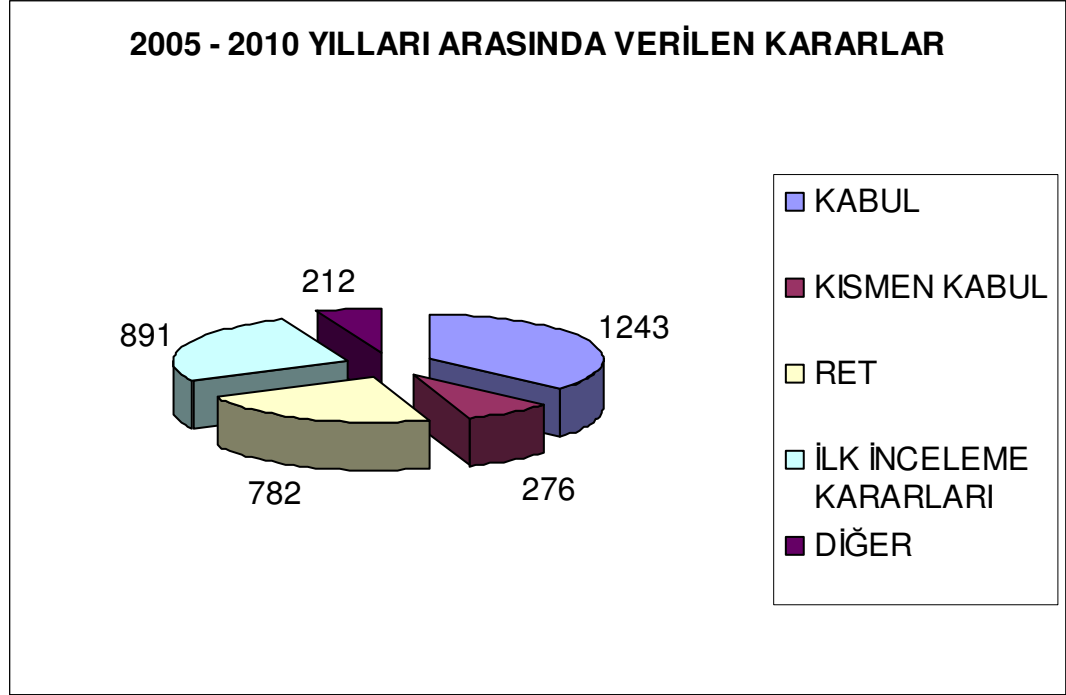
İnceleme yapılan dönemde açılan davaların 276 tanesinin kısmen kabul, kısmen ret ile sonuçlandığı görülmektedir. Bu kararlarla vergilendirme işleminin mahkemece hukuka aykırılığı tespit edilen kısmı yönünden davacı talepleri haklı bulunmuştur.

Genelde kısmen kabulle sonuçlanan davalarda, kısmen kabulle sonuçlanan kısım, verginin nitelik veya miktar yönünden yanlış veya fazla hesaplanmasına ilişkindir. Kısmen kabul kararı ile vergi idaresinin işleminin mahkemece hukuka aykırılığı saptanan bir kısmı ilk tesis edildiği tarih itibariyle ortadan kaldırılmaktadır.

2005-2010 yılları arasında ilk inceleme üzerine verilen kararların sayısı ise 891'dir. Bu kararlar 2577 sayılı İYUK'un daha önceki bölümde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 14'üncü maddesinde yer alan ilk inceleme konularında yapılan inceleme üzerine verilen kararlardır. İlk inceleme üzerine verilen kararlarda; açılan dava, vergi mahkemesinin görev alanında değildir veya vergi mahkemesinin görevine girmesine karşın yetkisiz vergi mahkemesinde açılmıştır, dava açma ehliyetine sahip olmayan gerçek veya tüzel kişiler tarafından açılmıştır, dava konusu işlem idari davaya konu olacak kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlem (hazırlayıcı işlem, açıklayıcı işlem, bildirim işlemi veya yargı kısıntısı nedeniyle idari davaya konu olamayacak işlem gibi) değildir, dava süresinde açılmamıştır, açılan davaya ilişkin dilekçe 2577 sayılı Kanun'un 3'üncü ve 5'inci maddelerine uygun olarak usulünce düzenlenmemiş ve dava dilekçesi reddedilmiştir veya dilekçenin reddi üzerine yenilenen dilekçede aynı yanlışlıklar ikinci kez tekrar edildiği için dava reddedilmiştir. Bu şekilde reddedilen davalarda davacı, açtığı davayı usulüne uygun şekilde mahkemenin önüne getirememiştir.

Açılan davaların 132'sinde ise mahkemece dava hakkında "karar verilmesine yer olmadığına" kararı verilmiştir. Dava hakkında karar verilmesine yer olmadığı kararı; davacının açtığı davanın sonuçlarından vazgeçerek davadan feragat etmesi veya idarenin vergilendirme işlemini hukuka aykırı olarak tesis ettiğini kabul etmesi üzerine verilmektedir. Ayrıca bir vergilendirme işlemine karşı açılan dava devam ederken davalı idarenin tesis ettiği işlemi iptal etmesi veya işlemi yeni bir işlem tesis ederek

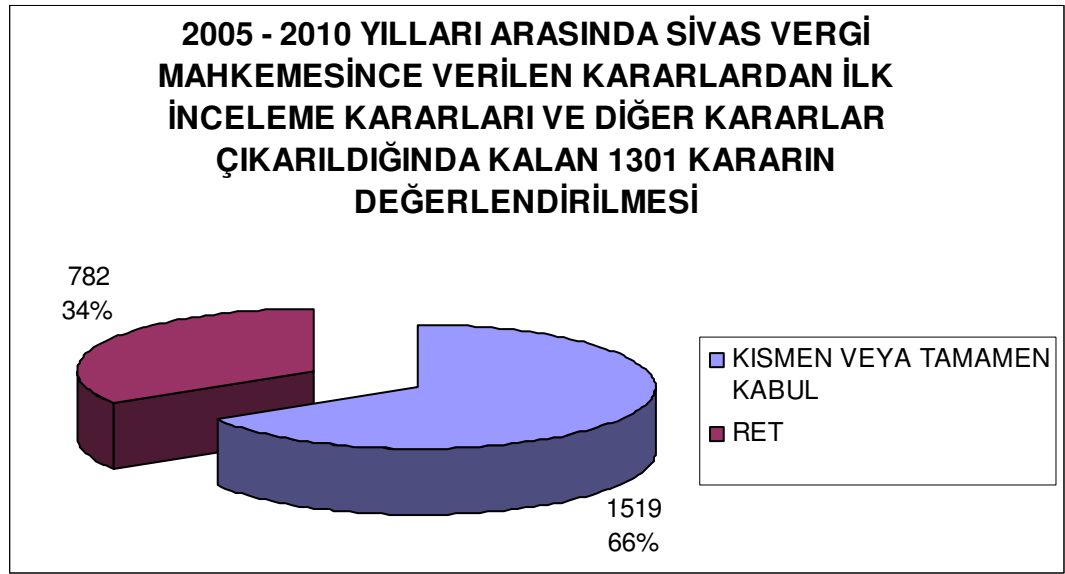
ortadan kaldırması suretiyle davanın konusuz kalması neticesinde de dava hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmektedir.



**Grafik 3.2. 2005-2010 Yılları Arasında Verilen Kararlar**

Tüm bu veriler ışığında 2005-2010 yılları arasında açılan davalarda Sivas Vergi Mahkemesince verilen kararların %36,52'si kabulle, %22,96'sı retle, %8,11'i kısmen kabulle, %26,17'si ilk inceleme üzerine verilen kararlarla sonuçlanmıştır. Verilen kararların %6,22'sini ise diğer kararlar oluşturmaktadır. Burada dikkati çeken husus, 2005-2010 yılları arasında verilen 3404 kararın, 1519 tanesinde davacıların taleplerinin kısmen veya tamamen haklı bulunduğudır. Yani verilen kararların yaklaşık %45'i kısmen veya tamamen davacı lehine sonuçlanmıştır. Yargılama usulüne ilişkin verilen kararlar dışarıda tutulduğunda bu oran, vergilendirme işlemlerinin esasının incelenmesi

sonucunda davacılar aleyhine sonuçlanan davaların (retle sonuçlanan 782 dava) yaklaşık iki katına tekabül etmekte olup yüksek bir orana karşılık gelmektedir. Ayrıca 891 davanın ilk inceleme üzerine verilen kararlarla reddedildiği dikkate alındığında, bu davaların mahkeme önüne usulüne uygun olarak getirildiği düşünülürse davacıların kısmen veya tamamen haklı bulunduğu oranın daha da artacağı düşünülmektedir.



**Grafik 3.3. 2005-2010 Yılları Arasında Verilen Kabul, Kısmen Kabul ve Ret Kararların Değerlendirilmesi**

Yukarıda yer alan veriler incelendiğinde verilen kararların büyük bir kısmının vergi idaresi aleyhine sonuçlandığı görülmektedir. Durum Türkiye geneli için de benzerdir. Örneğin 2009 yılı içerisinde ülke genelindeki vergi mahkemelerinde verilen 111904 kararın 86381 tanesinde davacıların taleplerinin kısmen veya tamamen kabul

edildiği görülmektedir. Yani 2009 yılında ülkemizde açılan vergi davalarında verilen kararların %77'sinden fazlası kısmen veya tamamen davacılar lehine sonuçlanmıştır<sup>194</sup>.

Danıştay nezdinde yapılan bir çalışma da yukarıdaki analizi destekler niteliktedir. Gazi Üniversitesi, Maliye Bölümünde görev yapan üç araştırma görevlisi tarafından Danıştay 3'üncü ve 4'üncü Dairelerinin esas ve karar defter kayıtlarının taranması yoluyla gerçekleştirilen bir çalışmada, her iki dairede 1993-1997 yılları arasında sonuçlandırılmış bulunan toplam 30363 dava dosyasının incelemesi yapılmıştır<sup>195</sup>. Bu çalışmaya göre; Danıştay'da temyiz edilen vergi uyuşmazlıklarında temyiz başvurusunda bulunanların %80'i vergi idaresi iken, %20'si mükelleflerdir. Buna karşın; inceleme yapılan dönemde Danıştay'da temyiz edilen vergi uyuşmazlıklarının toplam sonuçları incelendiğinde ise; temyiz edilen uyuşmazlıkların %77'sinin mükellef, %23'ünün vergi idaresi lehine sonuçlandığı görülmektedir. Vergi idaresinin temyiz ettiği davaların sonuçlarına bakıldığında ise; %88'i mükellef, %12'si idare lehine sonuçlanmıştır<sup>196</sup>. Söz konusu veriler dikkate alındığında açılan vergi davalarının genel olarak idare aleyhine sonuçlandığı görülmektedir.

#### **4.6. YARGIYA İNTİKAL EDEN VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARE ALEYHİNE SONUÇLANMASININ NEDENLERİ**

Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların vergi idaresi aleyhine sonuçlanmasının nedenlerini, vergi idaresinin hukuku hiçe saydığı veya yargı organlarının vergi konusunda yeteri kadar bilgi sahibi olmadığı şeklindeki yaklaşımlarla ortaya koymak

<sup>194</sup> Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Vergi Mahkemelerinin İş Yüğü (01.01.2009-31.12.2009), [http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik\\_2009/idari/idari13.pdf](http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/idari/idari13.pdf) (10.02.2011)

<sup>195</sup> ENGİN İsmail, SARAÇOĞLU Fatih, DÖNMEZ Leman, "Temyiz Yoluyla Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme", Yaklaşım Dergisi, Sayı:87, 2000, s.239-240

<sup>196</sup> ENGİN İsmail, "Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının %90'ı Mükellef Lehine Sonuçlanıyor", Yaklaşım Dergisi, Sayı:59, 1997, s.123



mümkün değildir. Verilen kararlar açısından ortaya çıkan tabloda her iki tarafın da farklı bakış açısının payı olduğu görülmektedir<sup>197</sup>. Uyuşmazlıkların vergi idaresi aleyhine sonuçlanmasının nedenleri, idareden kaynaklanan nedenler ve yargıdan kaynaklanan nedenler olmak üzere değerlendirilebilir.

Uyuşmazlıkların büyük bölümünün idare aleyhine sonuçlanmasında idarenin payının büyük olduğu açıktır. Uyuşmazlıkların bir kısmı vergi idaresinin açıkça mevzuata aykırı idari işlem tesis etmesi veya işlemleri tesis ederken gerekli özeni göstermemesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. İsim benzerliğinden dolayı mükellef olmayan biri adına tarhiyat yapılması, vadesi gelmemiş veya usulüne uygun tebligat yapılmamış bir amme alacağının kesinleşmemiş olmasına rağmen tahsili için ödeme emri düzenlenmesi gibi hususlar bu duruma örnek teşkil etmektedir. Ayrıca vergi mahkemelerince idare aleyhine verilen neredeyse tüm davalar temyiz edilmektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere açılan davaların yaklaşık %80'i idare tarafından kanun yollarına götürülmektedir. Bu durum, hukuka aykırılığı açık olan, daha önce aynı konuda verilmiş ve onanarak kesinleşmiş kararlar bulunmasına rağmen, aynı şekilde işlem tesis edilmeye ve verilen kararların temyiz edilmeye devam edildiğinin göstergesidir. Hukuka aykırılığı açık olan konularda emsal kararlar bulunmasına rağmen idare görevlilerince, Sayıştay tarafından yapılan incelemelerde çıkabilecek olan zimmet endişesiyle sorumluluk almamak için tüm yargı yollarının tüketilmesi yoluna gidilmektedir. Vergi idaresinin yargılama giderleri açısından harçtan muaf olması da bu yolun tercih edilmesine sebep olarak düşünülebilir.

Vergi mevzuatının yoğun ve karışık olmasından dolayı açıklama gerektiren bazı konularda idare tarafından gerekli düzenlemelerin zamanında yapılmaması da verilen

---

<sup>197</sup> KARYAĞDI Nazmi, Toplam Kalite Yöntemi ve Türk Vergi İdaresi, Ankara Sanayi Odası Yayını, Yayın No:51, Ankara 2001, s.21

kararların idare aleyhine sonuçlanmasında etkilidir<sup>198</sup>. Kanunlarda yer verilmeyen düzenlemeler sonucu oluşan boşluklar ikincil mevzuat olan düzenleyici işlemlerle kapatılmaya çalışılmakta, gerekli düzenlemelerin olmaması uyuşmazlık ortaya çıkmasına ve oluşan boşluklar nedeniyle esasında haksız olan bir mükellefin haklı duruma gelebilmesine yol açmaktadır. Öte yandan, idare tarafından açılan davalar için yeterli özenin gösterilmemesi de verilen kararların idare aleyhine sonuçlanmasında etkili olmaktadır<sup>199</sup>. Vergi davalarını takip eden idare görevlilerinin yetersizliği veya duruşmalara yeterli ilginin gösterilmemesi ve savunmaların iddia edilen hususları karşılamaması davaların mükellef lehine sonuçlanmasına neden olmaktadır.

Vergi davalarının idare aleyhine sonuçlanmasında, yargı organlarınca vergi hukukuna diğer hukuk dallarına egemen olan ilkelerle yaklaşılması da etkili olmaktadır. Vergi hukuku kuralları diğer hukuk kuralları gibi esnek olmayıp genelde emredici niteliktedir<sup>200</sup>. Bu nedenle vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yoruma açık olmayan mevzuatı yorumlamaktan kaçınılmalı ve uyuşmazlıklar vergi kanunlarındaki mevcut hükümlerle çözümlenmeye gayret edilmelidir. Açılan davaları idarenin yeteri kadar özenle takip etmemesi ve müstakar hale gelmiş yargı kararları bulunmasına rağmen bu kararları dikkate almaksızın işlem tesis etmesi sonucunda hakimlerin üzerinde olumsuz etki yaratması da davaların idare aleyhine sonuçlanmasında bir etken olarak düşünülebilir. Vergi işlemine karşı açılmış olan bir davada, davayı takip eden idare görevlileri yaptıkları işi zorunluluk olarak görmek yerine açılan davayı kazanmayı amaç edinmelidir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümü aşamasında bilirkişi müessesesinden fazla yararlanılması, bilirkişi olarak seçilen kişilerin konu hakkında uzman olmaması da

<sup>198</sup> KARTAL Zihni, "Vergi Davalarının Sonuçları", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 197, 1998, s. 113

<sup>199</sup> ENGİN İsmail, SARAÇOĞLU Fatih, DÖNMEZ Leman, agm, s. 239-240

<sup>200</sup> KARTAL Zihni, agm, s.114

idare aleyhine olumsuz yönde karar verilmesine neden olmaktadır. Bu nedenle uyuşmazlığın çözümünün teknik yönden bilirkişi incelemesi yapılmasını gerektirdiği durumlarda işin hem teorik hem de uygulama kısmını bilen akademik unvana sahip bilirkişiler tercih edilmelidir.

Mükellef ile vergi idaresi arasında vergisel işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların ne kadarının idari aşamada çözümlendiği, ne kadarının yargıya intikal ettiği konusunda resmi ya da gayri resmi bir kayıt bulunmamaktadır. Bu yönde bir kaydın olmaması vergi uyuşmazlıklarının bütünü konusunda net bir değerlendirme yapmaya engel teşkil etmektedir<sup>201</sup>. Ancak vergisel uyuşmazlıkların çözümünde idari çözüm yollarının ve yargısal çözüm yolunun incelendiği bu çalışmada mükelleflerin çözüm tercihlerinin ne gibi sonuçlar doğuracağına irdelenmesine gerek duyulmuştur.

#### **4.7. VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM TERCİHİNİN TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI**

Vergi işlemlerinden kaynaklanan vergi uyuşmazlıkları, idari çözüm yolları veya yargısal çözüm yolu olan vergi davası ile çözümlenmektedir. Vergisel bir uyuşmazlığın çözümü aşamasında doğru yöntemin tercih edilmesinde emek, zaman, masraf ve olası başarı kapsamı yönlerinden değerlendirme yapılması en iyi sonucun elde edilebilmesi bakımından önem taşımaktadır. Emek, zaman ve masraf bakımından; başvuru işlemlerinin kolaylığı, başvuru için herhangi bir masraf gerektirmemeleri, oldukça kısa sürede sonuç vermeleri nedeniyle idari çözüm yollarının tercih edilebilir konumda bulunduğu, başvurunun belirli bir prosedür çerçevesinde yapılması gerekliliği, dava açmanın başvuru ve karar harcı ödenmesini gerektirmesi, hukuksal yardım alınması

---

<sup>201</sup> ENGİN İsmail, SARAÇOĞLU Fatih, DÖNMEZ Leman, agm, s. 239-240

durumunda bunun için harcanacak olan bedel ve iş yoğunluğundan kaynaklanan karar verme süresinin uzunluğu nedeniyle yargısal çözümün daha az tercih edilebilir konumda bulunduğu görülmektedir. Tercih edilen çözüm yöntemi ile ulaşılması muhtemel sonucun kapsamı bakımından ise; idari çözüm yolu olan uzlaşmanın yapısı gereği vergi sorunu açısından kısmen çözüm sağladığı, düzeltme ve yargısal tercihin ise uyuşmazlığın bütünüyle ortadan kalkması imkanı dikkate alındığında tam çözüme ulaşma olanağını sağlayabilecek durumda olduğu görülmektedir<sup>202</sup>.

Yargısal çözüm yolu tercihi mükellef açısından değerlendirildiğinde; davanın mükellef lehine sonuçlanması durumunda dava masrafları da dahil olmak üzere maddi bir kazanım sağlaması, dava açılmasının işlemin yürütmesini durdurması nedeniyle tarh edilen verginin ve cezanın tahsilinin durması, bu şekilde mükellefin vergi ödemeyerek zaman kazanması ve şayet haksızsa ödeyeceği meblağı başka şekilde tasarruf etmesi imkanı olumlu sonuçlar doğurmaktadır. Buna karşın, davanın aleyhine sonuçlanması durumunda, dava aşamasında tahsili duran vergi ve cezanın yanında bunlara eklenecek olan gecikme faizini de ödemek durumunda kalması<sup>203</sup>, dava masraflarının ve şayet davayı vekil marifetiyle takip ederse avukatlık masraflarının üzerinde bırakılacak olması, dava açmanın ek iş yükü, emek ve zaman kaybına neden olması ve bundan sonraki vergisel işlemlerinde güvensizliğe ve endişeye yol açması hususları dikkate alındığında yargısal çözüm tercihi mükellef için dezavantaj olarak nitelendirilebilir.

Vergisel uyuşmazlığın yargı yoluyla çözümlenmesi için dava açılmasının, idare açısından olumlu yönleri değerlendirildiğinde; açılan dava idare lehine sonuçlandığı

<sup>202</sup> TAŞKAN Yusuf Ziya, agm, 2007, s. 131-137

<sup>203</sup> Bu durumda davacının uyuşmazlık konusu ettiği vergi ve cezayla birlikte bunlara eklenecek olan gecikme faizi yanında bazen bedele mevzuattan kaynaklı başka maddi külfetler de eklenmektedir. Örneğin, 6183 sayılı AATUK'un 58'inci maddesinde yer verilen "İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilir." hükmü uyarınca ödeme emrine kaşı açılan davanın mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda ayrıca %10 ceza ödemek zorunda kalmaktadır.

takdirde vergi alacağının faiziyle birlikte tahsil edilmesi imkanı doğacak, alacak takip etmekten kurtulması nedeniyle iş yükü azalacak ve davaların büyük çoğunluğu mükellef lehine sonuçlandığından idarenin mükellef nezdindeki olumsuz izlenimi değişecektir. Ancak açılan davanın idare aleyhine sonuçlanması durumunda, geciken vergi alacağı tahsil edilemediği gibi ayrıca dava masrafları da idareye yüklenecek, bu şekilde idarenin katlanması gereken maddi külfet artacak, idarenin mükellef gözündeki itibarı zedelenecek, dava kazanılsa bile dava süreci boyunca vergi alacağını tahsil edemeyecek ve verginin alınması gecikecek, böylelikle kamu hizmetlerinin finanse edilmesi sekteye uğrayacaktır.

## SONUÇ

Vergilerin kanuniliği ilkesi ışığında vergi mevzuatının uygulanması aşamasında vergi idaresi ile verginin muhatabı olanlar arasında vergisel uygulamalara yönelik görüş ve uygulama farklılıklarından dolayı uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Çünkü devlet, bireyler için daha fazla kamu hizmeti sunabilmek amacıyla toplayacağı vergi miktarını arttırmak istediğindeyken; vergi borçlusu olan vergi mükellefleri ise, daha az vergi vermek suretiyle harcanabilir gelirlerini arttırmak istediğindedirler. İki taraf arasındaki bu çatışma vergi ile ilgili uygulamalarda uyuşmazlık çıkmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Bu uyuşmazlıkların çözümlenebilmesi için mükelleflerin başvurabileceği iki çözüm yolu bulunmaktadır. Bu çözüm yollarından ilki; vergi idaresi ile verginin muhatabı arasındaki vergi uyuşmazlığının anlaşma yoluyla diyalog ile çözümünü öngören barışçıl çözüm yolları olarak da adlandırılan vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yollarıdır. İkinci çözüm yolu ise, barışçıl yollarla çözüme kavuşturulamayan ya da bu yollara hiç gidilmeyen uyuşmazlıklarda nihai çözüm yolu olarak da kabul edilen yargısal çözüm yoludur.

İdari çözüm yollarının, vergi idaresi ile verginin muhatabı arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, iki tarafın istek ve iradeleri doğrultusunda ve kesin olarak, yargı yoluna başvurulmaksızın sona erdirilebilmesi sebebiyle verginin ödenmesi suretiyle beklenen yarara çok geç kalınmaksızın ulaşılmasını sağlayacak nitelikte olduğu söylenebilir. Ayrıca idari çözüm yollarından olan uzlaşma müessesesi ile verginin muhatabı, ödemesi gereken vergi ve gecikme faizinin bir kısmını ödememektedir. Bu çözüm yolunun usul ekonomisi açısından faydalarının bulunduğu görülmele birlikte, vergi ödememeye özendirici, vergiyi zamanında ödeyenle ödemeyen veya uzlaşma sağlayan ile sağlayamayanlar arasında eşitsizlik yaratıcı bir niteliğe sahip olduğu

görülmektedir. Bu şekilde meydana gelebilecek olan bu eşitsizliği asgari düzeye indirebilmek için, uzlaşma müessesesinin uygulanması aşamasında dikkate alınması gereken objektif kriterler belirlenecek şekilde düzenleme yapılması uygun olacaktır. Yine de başvuru işlemlerinin kolaylığı, başvuru için herhangi bir masraf gerektirmemesi, vergi alacağının bir an önce tahsilini sağlaması, uyuşmazlık sayısını azaltarak vergi yargısının yükünü hafifletmesi, oldukça kısa sürede sonuç vermesi ve mükellefle vergi idaresi arasındaki ilişkileri olumlu olarak etkilemesi gibi hususlar değerlendirildiğinde, idari çözüm yollarının, varlığı gerekli ve faydalı çözüm yolları olduğu görülmektedir.

Vergi kanunlarının uygulanmasından doğan ve barışçıl yollarla sona erdirilemeyen ya da barışçıl yollara başvurulmaksızın çözülmek istenen bazı sorunlar dava yoluyla vergi yargısı organları önüne götürülmektedir. Vergi yargısı organları, verdikleri kararlarla uyuşmazlıkları kesin olarak çözüme kavuşturmakta, vergisel uyuşmazlığı ortadan kaldırarak vergi idaresinin işlemlerinin hukuka uygunluk denetimini sağlamaktadır. Vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları ile yargısal çözüm yolu karşılaştırıldığında, yargısal çözümün daha geniş bir kapsamı bulunmaktadır.

Yapılan çalışmada, Sivas Vergi Mahkemesi'nde 2005-2010 yılları arasında açılan davalar ve verilen kararlar ile Mahkemenin yargı çevresindeki Sivas, Tokat ve Erzincan illerindeki vergi mükellefi sayıları irdelenmiş olup, yıllar itibariyle anılan illerdeki mükellef sayılarında artış olduğu, bu durumun da açılan dava sayısını arttırdığı görülmüştür. Her ne kadar vergi mükellefiyetinin çeşitleri bakımından mükellef sayısı ile vergi davasının konusunu oluşturan vergi çeşidi açısından dava sayısı arasında dava kayıtlarının düzgün tutulmaması nedeniyle bir ilişki kurulması mümkün olmasa da

inceleme yapılan dönemde Sivas Vergi Mahkemesi'nin yargı çevresinde bulunan Sivas, Tokat ve Erzincan illerindeki toplam vergi mükellefi sayısının artış gösterdiği görüldüğünden, bu artışın yıllar itibariyle artan dava sayısını etkilediğini söylemek mümkündür.

Dava sayısındaki artışı, yalnızca mükellef sayısındaki artışa bağlamak mümkün değildir. Dava sayısının, vergi mevzuatının yapısına, vergi idaresinin uygulamalarına ve verginin mükelleflerinin davranışlarına bağlı olarak da arttığı gözlemlenmektedir. Vergiye yönelik mevzuatın çok sık değişmesi, bu değişikliklerden önce gerekli altyapının hazırlanmaması, vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki iletişim kopukluğu ve yorumlama farkı gibi nedenlerden ötürü dava sayısında artış meydana gelmektedir. Bunun için vergi mevzuatının oluşturulması aşamasında ve mevzuat uyarınca uygulamalar yapılmadan önce Danıştay'dan görüş alınmasının yararlı olabileceği düşünülmektedir. Bu şekilde vergi uyuşmazlığı çıkmasının önüne geçilmiş ve vergi uygulamalarına yönelik tesis edilen işlemlerin hukuka uygunluğunun alt yapısı sağlanmış olabilecektir.

Uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenememesi de dava sayısını artıran nedenlerdendir. Çünkü vergi idaresi uyuşmazlığın çözümünde risk almaktan ve takdir yetkisine dayalı işlem yapma sorumluluğundan kaçınmakta, vergisel uyuşmazlıkların yargıda çözümlenmesini istemektedir. Ayrıca uygulamada, daha önce yargılamaya konu olmuş vergi uyuşmazlıklarında yargı organlarınca verilen kararlar dikkate alınmaksızın aynı şekilde işlem yapılmaya devam edilmektedir. İdare, lehine olan bir mahkeme kararını gerekçe olarak göstermek suretiyle diğer mükelleflere işlem yapmakta ancak, hukuka aykırılığı mahkeme kararlarıyla defalarca sabit görülen işlemleri tesis etmeye devam ederek bu işlemleri bireysel işlem olarak nitelendirmektedir. Bir hukuk



devletinde bu şekilde gerçekleştirilen uygulamaların kabul edilmesi mümkün değildir. Bu sorun, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından düzenlenen ve katıldığımız “Yargıda Durum Analizi Toplantıları”nda da dile getirilmiş olup, tasarı olarak bekleyen İdari Usul Kanunu’na, emsal yargı kararları dikkate alınarak işlem tesis edilmesi zorunluluğuna yönelik ve bu hususu yerine getirmeyenler için de sorumluluk doğurucu hükümler konulması, yapılacak düzenlemenin de bir an evvel hayata geçirilmesi suretiyle hukuk kültürüne yakışmayan bu uygulamadan vazgeçilmesi sağlanabilecektir. Ayrıca bu hususta, kamu kurumlarıyla mahkemeler arasında bilgi alış verişinin sağlanması, seminerler ve toplantılar tertip edilmesi ve yargı kararlarının uygulanmasını sağlayacak şekilde bilgilendirme yapılması faydalı olabilecektir.

Mükellef açısından değerlendirme yapıldığında ise, dava sayısındaki artışa neden olan hususların, kitle iletişim araçları sayesinde artan hukuk bilinci ile açılmış davaları ve verilmiş kararları takip eden ve genel itibariyle yargı kararlarının sonuçlarına göre vergi idaresi tarafından yanlış işlemler tesis edildiğinin farkına varan mükelleflerin, vergi davasını vergi ödememenin veya ödemeyi ertelemenin bir yolu olarak kullanması olduğu söylenebilir. Anayasal hak olan dava açma hakkının kısıtlanması mümkün değilse de, uyuşmazlıkların idari aşamada çözüme kavuşturulabilmesine yönelik etkili düzenlemeler yapılması bir çözüm olarak düşünülebilir. Vergi hukukunda idari çözüm yollarına başvurma mükellef için zorunluluk teşkil etmemekte, mükellef dilediği çözüm yolunu seçebilmektedir. Bu bağlamda, dava açılmadan önce zorunlu bir idari başvuru yolu öngörülerek uyuşmazlıkların öncelikle idari aşamada çözümünün denemesi, bu mümkün olmadığı takdirde yargı mercilerine taşınması yönünde düzenleme yapılması yerinde olacaktır. Ayrıca yargılama öncesi süreçte olduğu gibi yargılama esnasında da uzlaşma

müessesesinin uygulanmasına yönelik düzenlemeler yapılması ve vergi mahkemelerine tarafları uzlaştırma yetkisi verilmesi gibi düzenlemelerin, hem vergi idaresi hem de mükellef açısından olumlu sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir.

Yapılan çalışma sonucunda tespit edilen sonuçlara göre, Sivas Vergi Mahkemesi'nde 2005-2010 yılları arası dönemde verilen 3404 kararın 1519'unda davacıların kısmen veya tamamen haklı bulunması ve bu sayının verilen kararların yaklaşık %45'ini oluşturması, vergi idaresinin vergi mevzuatını uygulamadaki aciziyetini, diğer bir ifadeyle hukuka uygun işlemler tesis edemediğini göstermektedir. İdari işlemlerin hukuka ve mevzuata uygun olarak tesis edilmesi zorunluluğu bulunan hukuk devletinde, açılan davaların bu denli büyük kısmının idare aleyhine olacak şekilde sonuçlanması düşündürücüdür.

Vergi yargısında açılan davaların çoğunlukla mükellef lehine sonuçlanmasında, idarenin, vergi uygulamalarına yönelik işlemleri tesis ederken gerekli özeni göstermemesinin, vergi mevzuatının yoğun ve karışık olmasından dolayı açıklama gerektiren bazı konularda zamanında gerekli düzenlemelerin yapılmamasının, vergi davalarını takip eden idare görevlilerinin yetersizliğinin ve dava aşamasında verilen savunmaların gerekli hususları karşılamamasının payı olduğu görülmektedir. Bu sorunlar, mevcut personel açısından hizmet içi eğitimler düzenlemek suretiyle kalifikasyon ve uzmanlaşma sağlanarak veya daha nitelikli personellerin alınması yoluyla giderilebilir.

Vergisel uyuşmazlıkların çözümünde mükellef açısından seçimlik imkan bulunduğu görülmekle birlikte, mükellef ile vergi idaresi arasında vergisel işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların ne kadarının idari aşamada çözümlendiği, ne kadarının yargıya intikal ettiği konusunda herhangi bir kayıt bulunmadığı görülmektedir.

Mükelleflerin karşılaştıkları vergi sorunlarının çözümünde emek, zaman ve masraf bakımından idari çözüm yollarının daha tercih edilebilir olduğunu söylemek mümkündür. Ancak yargısal çözümün çoğunlukla mükellef lehine sonuçlanması nedeniyle, mükelleflerin kesin çözüm olan ve haklı çıkma beklentilerinin yüksek olduğu yargısal çözümü tercih etme psikolojisi içerisinde bulunduğu düşünülmektedir. Bu nedenle, idarece, vergisel işlemlerin mevzuat ve yargı kararları gereğince hukuka uygun olarak tesis edilmesi ve idari çözüm yollarının daha etkin ve adaletli şekilde objektif kriterler ışığında uygulanmasının sağlanması yoluyla vergi idaresinin mükellef nezdindeki olumsuz imajının giderilmesi mümkün olabilecektir.

## KAYNAKÇA

Kitaplar:

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

ARIKAN Zeynep, TOSUNER Mehmet, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İlkem Ofset, İzmir 2003.

BAYRAKLI H. Hüseyin, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:7, Afyon 1998.

BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2007.

CANDAN Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 1994.

CANDAN Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Süryay Sürekli Yayın, İstanbul-2004.

CANDAN Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006a.

CANDAN Turgut, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006b.

COŞKUN Sabri, **İptal Davaları**, Danıştay Yayınları, No:56, Ankara 1993.

COŞKUN Sabri, KARYAĞDI Müjgan, **İdari Yargılama Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001.

ÇAĞLAYAN Ramazan, **İdari Yargıda Kanun Yolları**, Seçkin Yayınları, Ankara 2002.

EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ Metin, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa 1993.

GÖZÜBÜYÜK Şeref, **Yönetmelik Yargı**, Güncelleştirilmiş 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2006.

GÖZÜBÜYÜK Şeref, TAN Turgut, **İdare Hukuku**, Cilt 2 (İdari Yargılama Hukuku), Turhan Kitabevi, Ankara 2003.

KALABALIK Halil, **İdari Yargılama Hukuku**, Değişim Yayınları, İstanbul 2003.

KANETİ Selim, **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.

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

KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.

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

KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 4.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2007b.

KARAVELİOĞLU Celal, KARAVELİOĞLU Erdem Cemil, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, Ankara 2009.

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

KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler Kuramlar**, 6.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 1994.

KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2000.

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

KIZILOT Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 7. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2004.

KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhâl, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005.

KURU Baki, ARSLAN Ramazan, YILMAZ Ejder, **Medeni Usul Hukuku**, Genişletilmiş 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2001.

ODYAKMAZ Zehra, **Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1993.

OKTAR S.Ateş, **Vergi Hukuku**, 3.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2008.

ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 17. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2009.

ÖZYER M. Ali, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Yayını, Ankara 2004.

PEHLİVAN Osman, **Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon 2004.

SABAN Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul 2006.

ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 2003.

TAŞ Metin, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Ve Yargısal Çözüm Yolları**, Ekin Kitabevi, Bursa 1997.

YENİCE Kazım, ESİN Yüksel, **Açıklamalı İctihatlı İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaacılık, Ankara 1983.

Dergiler ve Raporlar:

ACAR Fatih, “Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 171, Aralık 2002.

AKKURT M. Nedim, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 120, Haziran 2002.

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

ARICA Mehmet Nadir, “Uzlaşma ve Dava Açma”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 129, Haziran 1999.

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

CANDAN Turgut, “İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Son Değişiklikler Çerçevesinde Yürütmenin Durdurulması”, **Yaklaşım**, Cilt. 2, Sayı: 22, Ekim 1994.

DEMİR Oğuzhan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme” **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi**, Cilt: XI, Sayı: 1-2, Haziran 2007.

DOĞAN Battal, “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 137, Şubat 2000.

DUMLU, Harun, “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Şikayet Yolu”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:380, Kasım 2002.

DURAN Metin, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması Üzerine Vergi Mahkemelerinde Dava Açma”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 130, Temmuz 1999.

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

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

ERDEM Tahir, “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?”, **Vergi Sorunları**, Eylül 2005.

ERDEM Tahir, “Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı”, **Vergi Sorunları**, Nisan 2007.

ERDEM Tahir, “Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma”, **TÜRMOB Yayınları-311, Sirküler Rapor Serisi**, Sayı:2007-6, Ankara 2007.

HONDU Selçuk, “İdare ve Vergi Mahkemelerinden Verilen Yürütme Kararlarına İtiraz”, **Danıştay**, Cilt. 80, Sayı: 21, Şubat 1991.

KARAKOÇ Yusuf, Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri, **Vergi Sorunları**, Sayı: 129, Haziran 1999.

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

KIZILOT Şükrü, “Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı”, **Hürses**, 12.02.1999.



- ORGAN İbrahim, “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af:Uzlaşma”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 213, Haziran 2006.
- ÖZTÜRK Bünyamin, “Vergi Hukukunda Hataların Düzeltilmesi-I”, **Maliye Postası**, Sayı:268, 1991.
- PELİT Sedat, “Uzlaşma Müessesesine Genel Bir Bakış ve İl Özel İdareleri İle Belediye Gelirlerinde Uzlaşma”, **Maliye Postası**, Sayı: 377, 1996.
- POLATKAN Vahit, “Yürütmenin Durdurulması Kararları”, **Yaklaşım**, Cilt.1, Sayı: 6, Haziran 1993.
- SABAN Nihal, “Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu”, TESEV Yayınları 10, İstanbul 2000.
- SANCAR Mithat, “Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması ve İspat Yükü”, **Mali Hukuk**, Sayı: 24, Kasım-Aralık 1989.
- TAŞKAN Yusuf Ziya, “Düzeltilme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma”, **Yaklaşım**, Sayı:74, 1999.
- TAŞKAN Yusuf Ziya, “Vergi Hukukunda Genel Düzenleyici İşlemlerin Dava Konusu Edilmesi”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:80, 1999.
- TAŞKAN Yusuf Ziya, “Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 221, 2007.
- TEKİN Cem, “Vergi Yargısında Kararın Düzeltilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 181, Ekim 2003.
- TEKİN Cem, “Vergi Yargısında Yargılanmanın Yenilenmesi Müessesesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 204, Eylül 2005.

TÜRKKOT Mustafa, “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 199, Mayıs 2005.

YÜKSEKAL Metin, “4369 Sayılı Kanunla Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 121, Ekim 1998.

Yayımlanmamış Tezler:

BİLİCİ Mustafa, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları, Antalya Vergi Mahkemesi Örneği**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2010.

KÜÇÜKKAYA Mehmet, **Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2008.

YILBAŞI Handan; **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Cezalarının Yargısal Boyutu**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas, 1998.

İnternet Kaynakları:

Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü,  
[http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik\\_2009/ist\\_tab.htm](http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/ist_tab.htm) (Erişim Tarihi: 27.03.2011)

Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Vergi Mahkemelerinin İş Yüğü (01.01.2009-31.12.2009),

[http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik\\_2009/idari/idari13.pdf](http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/idari/idari13.pdf) (Erişim Tarihi: 10.02.2011)

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2005-2006-2007-2008-2009-2010 Yılı Faaliyet Raporları,

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=118>, (Erişim Tarihi: 02.05.2011)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Uygulama Ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı,

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_35.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_35.xls.htm) (Erişim Tarihi: 27.03.2011)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Uygulama Ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı,

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_57.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_57.xls.htm) (Erişim Tarihi: 24.03.2011)

## **ÖZGEÇMİŞ**

1981 yılında Ankara'da doğdu. Orta öğrenimini Bursa Erkek Lisesi'nde tamamladıktan sonra 2004 yılında Akdeniz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümü'nden mezun oldu.

2007 yılında Tokat İdare Mahkemesi Hakimi olarak atandıktan sonra 2009 yılında yüksek lisans eğitimine başladı. 2011 yılından bu yana Çanakkale İdare Mahkemesi Hakimi olarak görev yapmakta ve orta derecede İngilizce bilmektedir.