T.C.

TRAKYA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI, YARGISAL ÇÖZÜM YOLUNUN EDİRNE VERGİ MAHKEMESİ ÖRNEĞİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Hazırlayan: Osman ALA

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Hakan Sabri ÇELİKYAY

EDİRNE

2016

T.C.

TRAKYA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI, YARGISAL ÇÖZÜM YOLUNUN EDİRNE VERGİ MAHKEMESİ ÖRNEĞİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Hazırlayan: Osman ALA

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Hakan Sabri ÇELİKYAY

EDİRNE

2016

Tezin Adı: Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Yargısal Çözüm Yolunun Edirne Vergi Mahkemesi Örneğinde Değerlendirilmesi

Hazırlayan: Osman ALA

ÖZET

Vergilendirme işlemini tesis eden vergi idaresi ile bu işlemlerden menfaatleri ihlal olunan vergi mükellefleri arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümü noktasında mükelleflerin başvurabileceği iki yol bulunmaktadır. Bu çözüm yollarından ilki; barışçıl çözüm yolları olarak da adlandırılan idari çözüm yolu iken, ikincisi ise uyuşmazlıklarda nihai çözüm yolu olarak da kabul edilen yargısal çözüm yoludur.

Tarafların karşılıklı olarak barışması anlamına gelen idari çözüm yolunun teorik olarak yargısal çözüm yoluna kıyasla her iki tarafa da önemli avantajlar sunması ve bu anlamda uyuşmazlıkların önemli kısmının idari aşamada çözümlenerek dava sayısının azalması gerekmekteyse de, Türkiye örneğinde idari çözüm yollarının yeterince etkin ve işlevsel olarak kullanılamadığı ve dava sayısının yıllar itibariyle artış gösterdiği, öte yandan uyuşmazlıkların yargısal aşamada çözümü noktasında da önemli sorunların bulunduğu görülmektedir.

Yapılan çalışmada Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010 ila 2015 yılları arasında açılan dava sayıları, dava türleri ve verilen karar türleri bakımından yapılan analizler sonucu elde edilen veriler ışığında vergi uyuşmazlıklarının çözümü noktasında bir takım öneriler sunulmaya çalışılmış, gelinen noktada, gerek vergilendirme işleminin ilk olarak tesis edildiği aşamada, gerek idari çözüm yolları aşamasında, gerekse de yargısal çözüm yolunda çok kapsamlı sorunların olduğu ve bu sorunların çözümü noktasında lokal önlemler almak yerine, öncelikli olarak vergi idaresinin hukuk devleti ilkesine uygun olarak hareket etmesi suretiyle vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmaması daha sonra ise alınan önlemlere rağmen ortaya çıkan uyuşmazlıkların mükellefler ile idare arasında barışçıl çözüm yollarıyla ortadan kaldırılması ve son aşamada da yargıya intikal eden uyuşmazlıkların kısa sürede ve adaletli olarak çözüme kavuşturulmasına yönelik kapsamlı reformların yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları, yargısal çözüm yolu, Edirne Vergi Mahkemesi

Name of Thesis: Solution Ways of Tax Conflicts, Evaluation of Judicial Solution Way in Edirne Tax Court example

Prepared by: Osman ALA

ABSTRACT

There are two ways that the taxpayer can appeal when there is a conflict between tax office and taxpayer. First of these is the administrative way which is the peaceful way that is based on the agreement of the sides. Second of these is the judicial way which is accepted as the ultimate solution way.

In developed countries, it is seen that solving conflicts in the administrative level presents some advantages to the sides which include time, labor and cost. In Turkey, it is seen that administrative solution ways are not used effectively and conflicts are continuously carried on to the judicial level, besides, it is seen that there are some problems in the solution of conflicts in the judicial level.

In the study, some suggestions are presented in the light of datas gathered from Edirne Tax Court between years 2010 - 2015, like case numbers, case types and decision types. As a result of these datas, it is seen that there are comprehensive problems in the first level of taxing, administrative solution ways of tax conflicts and judicial solution ways of tax conflicts. Comprehensive reforms should be put into practice, such as, instead of taking local precautions, firstly, tax administration should act according to the “state of law” principle, thus, lower number of conflicts will occur, secondly, conflicts that occur should be eliminated in peaceful ways between the tax administration and taxpayer, and finally, conflicts that are.

Keywords: Solution ways of tax conflicts, judicial solution way, Edirne Tax Court

ÖNSÖZ

Vergisel uyuşmazlıkların öncelikli olarak idari aşamada çözümlenmesi uyuşmazlığın taraflarına emek, zaman ve maliyet bakımından bir takım önemli avantajlar sunmakla birlikte, taraflar arasında karşılıklı anlaşma sağlanamaması durumunda uyuşmazlıkların nihai olarak çözüme kavuşturulduğu çözüm yolu yargısal yoldur.

Üç bölümden oluşan çalışmada, öncelikle vergilendirme ilişkisinden doğan sorunların, idari ve yargısal aşamada çözüm yolları, yargı kararları ışığında incelendikten sonra, yargısal aşamada, başta Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi'nden elde edilen veriler olmak üzere çeşitli kamu kuruluşları ve bazı sivil toplum kuruluşları tarafından yayımlanan istatistiki veriler ışığında 2010 ila 2015 yılları arasında Edirne Vergi Mahkemesi örneği üzerinde değerlendirme yapılarak vergisel uyuşmazlıkları arttıran etkenler ve bu etkenlerin ortadan kaldırılmasına yönelik çözüm önerileri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Tezin hazırlanması aşamasında sürekli desteğini ve ilgisini gördüğüm Sayın Hocam ***Yrd. Doç. Dr. Hakan Sabri ÇELİKYAY'a*** ve her ne kadar, tez hazırlama sürecinin gecikmesine neden olsa da, varlığıyla huzur bulduğum oğlum ***Poyraz ALA***'ya teşekkürlerimi sunuyorum.

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **i**
ABSTRACT ..... **ii**
ÖNSÖZ ..... **iii**
İÇİNDEKİLER ..... **iv**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **ix**
GRAFİKLER LİSTESİ ..... **x**
KISALTMALAR ..... **xi**
GİRİŞ **1**
BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI **4**
1.1. Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı 4
1.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Ortaya Çıkması 5
1.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Tarafları 6
1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları 7
1.2.1.. Pişmanlık ve Islah 8
1.2.2. Cezalarda İndirim 10
1.2.3. Uzlaşma 11
1.2.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma 15
1.2.3.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı 15
1.2.3.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu, Yetkisi, Toplanma ve Karar Yeter Sayısı 17
1.2.3.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi ve Başvuru Süresi 18
1.2.3.1.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin İncelenmesi 20
1.2.3.1.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları 21
1.2.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma 22
1.2.3.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı 22

1.2.3.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu, Yetkisi, Toplanma ve Karar Yeter Sayısı 24
1.2.3.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Başvuru Süresi 25
1.2.3.2.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları 26
1.2.3.3. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Arasındaki Farklar . 27
1.2.3.3.1. Kapsamı Bakımından 27
1.2.3.3.2. Uzlaşmadan Yararlanabilme Koşulları Bakımından 28
1.2.3.3.3. Uzlaşmanın Sağlanabilme Zamanları Bakımından 28
1.2.3.3.4. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi Bakımından 29
1.2.3.3.5. Komisyonların Oluşumu ve Yetkileri Bakımından 29
1.2.3.3.6. Uzlaşamama Durumunda Dava Açma Süresi Bakımından 30
1.2.3.4. Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma İlişkisi 30
1.2.4. Hata Düzeltme 32
1.2.4.1. Hesap Hataları 33
1.2.4.1.1. Verginin Matrahında Hata 34
1.2.4.1.2. Verginin Miktarında Hata 34
1.2.4.1.3. Mükerrer Vergilendirme Yoluyla Hata 35
1.2.4.2. Vergilendirme Hataları 35
1.2.4.2.1. Mükellefin Şahsında Hata 35
1.2.4.2.2. Mükellefiyette Hata 36
1.2.4.2.3. Konuda Hata 36
1.2.4.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata 36
1.2.4.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinin Kapsamı 37
1.2.4.4. Vergi Hatalarının Düzeltilme Yolları 39

1.2.4.5. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zaman Aşımı 40

1.2.4.6. Şikâyet Başvurusu 41

1.2.4.7. Hata Düzeltme ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma İlişkisi 42

İKİNCİ BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜM YOLU 45

2.1. Vergi Yargısının Genel Yargı Sistemi İçindeki Yeri 45

2.1.1. Vergi Yargısının İdari Yargı Sistemi İçerisindeki Yeri ve Kapsamı 47

2.2. Vergi Yargısında Örgütlenme 48

2.2.1. Vergi Mahkemeleri 49

2.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri 51

2.2.3. Danıştay 52

2.3. Vergi Yargılamasına Hâkim Olan İlkeler 55

2.3.1. Re'sen Araştırma İlkesi 55

2.3.2. Yazılılık İlkesi 58

2.3.3. Toplu Yargılama Usulü İlkesi 65

2.4. Vergi Yargılaması Usulü 67

2.4.1. Vergi Davasının Konusu 67

2.4.2. Vergi Davasında Taraflar 69

2.4.3. Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Vergi Mahkemesi 70

2.4.4. Davanın Açılması ve Dava Dilekçesi 72

2.4.4.1. Dava Dilekçelerin Verileceği Yerler 73

2.4.4.2. Aynı Dilekçe İle Dava Açılabilecek Haller 74

2.4.4.2.1. Birden Fazla İdari İşleme Karşı Aynı Dilekçe İle Dava Açılması 74

2.4.4.2.2. Birden Fazla Davacının Aynı Dilekçe İle Birlikte Dava Açması . 75

2.4.4.3. Dava Dilekçelerin İncelenmesi ve İlk İnceleme Üzerine Verilecek Kararlar 75

2.4.5. Dava Açma Süresi 78

2.4.5.1. Dava Açma Süresinin Başlangıcı 79

2.4.5.2. Dava Açma Sürelerinin Hesaplanması 81
2.4.6. Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması 82
2.4.6.1. Yürütmenin Durdurulması Kararına Karşı İtiraz 86
2.5. Vergi Yargılamasında Kanun Yolları 87
2.5.1. Olağan Kanun Yolları 88
2.5.1.1. İtiraz 88
2.5.1.1.1. İtiraz Başvurusunun Süresi ve Şekli 90
2.5.1.1.2. İtiraz Nedenleri 90
2.5.1.1.3. İtiraz Başvurusunun İncelenmesi ve Verilecek Kararlar 91
2.5.1.2. Temyiz 92
2.5.1.2.1. Temyiz Edilebilecek Kararlar 93
2.5.1.2.2. Temyiz Başvurusunun Süresi ve Şekli 94
2.5.1.2.3. Temyiz Nedenleri 95
2.5.1.2.4. Temyiz İncelemesi Üzerine Verilecek Kararlar 96
2.5.1.3. Karar Düzeltme 97
2.5.1.3.1. Karar Düzeltmeye Konu Olabilecek Kararlar 98
2.5.1.3.2. Kararın Düzeltilmesi Talebinin Süresi ve Şekli 98
2.5.1.3.3. Karar Düzeltme Nedenleri 98
2.5.1.3.4. Düzeltme Talebinin İncelenmesi ve Verilecek Kararlar 99
2.5.2. Olağanüstü Kanun Yolları 100
2.5.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi 100
2.5.2.1.1. Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Süresi 101
2.5.2.2. Kanun Yararına Bozma 104
2.5.2.2.1. Kanun Yararına Bozmaya Konu Olabilecek Kararlar ve Şartları 106

2.5.2.2.2. Kanun Yararına Bozma Sürecinin İşleyişi 108
2.5.2.2.3. Kanun Yararına Bozmanın Sonuçları 109
2.5.3. 6545 sayılı Kanun ile Vergi Yargılamasında Yapılan Değişiklikler 110
2.5.3.1. Yargısal Örgütlenmede Yapılan Değişiklikler 112
2.5.3.2. Kanun Yollarına İlişkin Olarak Yapılan Değişiklikler 116
2.5.3.2.1. İstinaf Kanun Yolu 118
2.5.3.3. 6545 sayılı Kanun ile Vergi Yargılamasında Yapılan Değişikliklere İlişkin Genel Değerlendirme 132
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: EDİRNE VERGİ MAHKEMESİ ÖRNEĞİ ÜZERİNDE DEĞERLENDİRME 136
3.1. Genel Çerçeve 136
3.2. Edine Vergi Mahkemesinin Kuruluşu ve Gelişimi 137
3.3. 2010-2015 Yılları Arasında Açılan Davaların Değerlendirilmesi 139
3.3.1. Dava Konuları Bakımından Değerlendirme 140
3.3.2. Dava Sayıları Bakımından Değerlendirme 144
3.3.3. Verilen Kararların Türleri Bakımından Değerlendirme 146
3.4. Vergi Davalarının Artış Nedenleri 150
3.4.1. Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler 150
3.4.1.1. Emsal Mahkeme Kararlarının Dikkate Alınmaması 151
3.4.1.2. Vergi İdaresine Güveni Azaltan Etkenlerin Varlığı 156
3.4.1.3. İdari Çözüm Yollarının Etkin Olarak Kullanılamaması 157
3.4.1.4. Vergi İdaresinden Kaynaklanan Diğer Nedenler 161
3.4.2. Vergi Mükellefinden Kaynaklanan Nedenler 162
3.4.3. Diğer Nedenler 165
3.5. Uyuşmazlıkların Çözüm Tercihlerinin Taraflar Açısından Değerlendirilmesi 168
SONUÇ 170
KAYNAKÇA 178

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: İdari Yargıda Hakim Başına Düşen Dosya Sayıları (2010-2013) 138

Tablo 2: 2010-2015 Yılları Arasında Açılan Dava Sayıları..... 140

Tablo 3: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı..... 143

Tablo 4: Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010-2015 Yılları Arasında Verilen Karar Türleri..... 146

Tablo 5: Edirne Vergi Mahkemesi'nin Yetki Alanı İçindeki İllere İlişkin Faal Mükellef Sayıları..... 164

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Edine Vergi Mahkemesi'nde 2010-2015 Yılları Arasında Verilen Karar Türleri..... 147

Grafik 2: Edine Vergi Mahkemesi'nde 2010-2015 Yılları Arasında Uyuşmazlığın Esasına İlişkin Olarak Verilen Karar Türleri 148

KISALTMALAR

AATUHK : Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun

a.g.e. : Adı geçen eser

a.g.m. : Adı geçen makale

a.g.t. : Adı geçen tez

BİMK : Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun

E : Esas

HMK : Hukuk Muhakemeleri Kanunu

HUMK : Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

KDV : Katma Değer Vergisi Kanunu

s : Sayfa

UYAP : Ulusal Yargı Ağı Projesi

VDDGK : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergiler, geçmişten günümüze kamu ihtiyaçlarının finansmanında devletlerin en önemli gelir kaynaklarındandır. Vergi alacaklısı konumunda olan devlet, vatandaşları için daha fazla kamu hizmeti sunabilmek amacıyla, toplayacağı vergi gelirlerini arttırmak arzusunda iken; vergi borçlusu olan vergi mükellefleri ise daha az vergi ödemek suretiyle harcanabilir gelirlerini arttırmak isteğindedirler. İki tarafın çıkarlarının çatışması durumunda ise vergi uyuşmazlığı olarak adlandırılan ihtilaflar ortaya çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarında, idare ile vergi yükümlüsünün karşı karşıya geldiği konular, genellikle verginin eksik ödenmesi, zamanında ödenmemesi ya da hiç ödenmemesi sonucu hazinenin uğradığı vergi kayıplarını önlemek amacıyla idarece yapılan tarhiyatları kapsamaktadır. Vergi idaresi, vergiyi tahsil etmek, vergi mükellefi ise vergiyi ödememek için çaba sarf etmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi aşamasında vergi idaresi ile vergi mükellefinin önünde iki seçenek vardır. Bu seçeneklerden ilki vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözümlemek; yani uyuşmazlığı hata düzeltme, uzlaşma, gibi barışçıl yollarla ortadan kaldırmaktır. İkinci yol ise uyuşmazlığın yargısal aşamada çözümlenmesidir.

Ancak vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamaya taşınmasının her iki taraf yönünden de ayrı bir külfeti vardır. Mükellefler, açtıkları davayı kaybetmeleri durumunda yargılama giderleri ve gecikme faiziyle birlikte uyuşmazlık konusu verginin tamamını ödemek durumunda kalmakta, vergi idaresi ise davayı kaybettiği durumda hem yargılama giderlerini ödemekte hem de tahsil etmek istediği vergi alacağından mahrum kalmaktadır. Öte yandan, her uyuşmazlığın dava konusu edilerek vergi yargısının önüne getirilmesi vergi yargısının etkin ve hızlı bir biçimde işlemesine engel olmak suretiyle zaman ve emek kaybına neden olmaktadır. İdari çözüm yolu ise tarafların karşılıklı anlaşma yolu ile zaman ve emek kaybını en aza indirerek tarafların bir takım ek külfetlere katlanmamasını sağlamak suretiyle taraflar

açısından bazı avantajlar sunmaktadır. Ancak bu çözüm yolunun Türkiye örneğinde yeterince etkin ve işlevsel olarak kullanılıp kullanılamadığı tartışmalıdır.

Çalışmada, öncelikle vergilendirme ilişkisinden doğan sorunların, idari ve yargısal aşamada çözüm yolları, gerek yerel mahkeme kararları, gerekse Danıştay kararları gözetilmek suretiyle incelendikten sonra, yargısal aşamada, başta Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi[1] (UYAP) üzerinde elektronik ortamda düzenlenen esas ve karar defterleri ile yine UYAP ortamında düzenlenen yıllık iş cetvelleri ve raporlar olmak üzere Adalet Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı başta olmak üzere çeşitli kamu kuruluşları tarafından yayımlanan resmi ve bazı sivil toplum kuruluşları tarafından yayımlanan gayri resmi istatistiki veriler ışığında Edirne Vergi Mahkemesi örneği üzerinde değerlendirme yapılarak vergisel uyuşmazlıkları arttıran etkenler ve bu etkenlerin ortadan kaldırılmasına yönelik çözüm önerileri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde, vergi uyuşmazlığı kavramından hareketle uyuşmazlıkların ortaya çıkış nedenleri, uyuşmazlığın tarafları ve vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada barışçıl yollarla çözümü için başvurulan başta uzlaşma ve hata düzeltme olmak üzere pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, müesseseleri incelenecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, idari çözüm yolları ile bir sonuca kavuşturulamayan veya bu yollar denenmeksizin çözülmek istenen vergi uyuşmazlıkları açısından başvurulan yargısal çözüm yolunda vergi yargısının genel yargı sistemi içerisindeki yeri ve vergi yargısının örgütlenme şekline, vergi yargılama usulüne hakim olan ilkeler ile vergi yargılamasında kanun yolları

---

[1] UYAP; günümüzün gerekli tüm teknolojik gelişmelerini kullanarak, Adalet Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatının, bağlı ve ilgili kuruluşlarının, adli ve idari tüm yargı ve yargı destek birimlerinin donanım ve yazılım olarak iç otomasyonunu ve benzer şekilde bilgi otomasyonu sistemlerini kurmuş kamu kurum ve kuruluşları ile dış birim entegrasyonunu sağlayan ve e-dönüşüm sürecinde e-adalet ayağını oluşturan bir bilişim sistemidir. http://www.uyap.gov.tr/Genel-Bilgi,(12/5/2016)

konularına değinilecek, vergi yargılamasında yeni bir kanun yolu olarak öngörülen "istinaf" kanun yoluna ilişkin ayrıntılı değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010–2015 yılları arasında açılan davalar, yıllar itibariyle dava sayıları, dava konuları ve verilen karar türleri bakımından ayrıntılı olarak değerlendirilerek elde edilen veriler ışığında dava sayısını arttıran nedenler tespit edilerek, vergi uyuşmazlıkları ve davaların azaltılmasına ilişkin olarak çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

Bu bölümde, öncelikle "vergi uyuşmazlığı" kavramı üzerinde durulduktan sonra vergi uyuşmazlıkların ortaya çıkış nedenleri, uyuşmazlığın tarafları ve vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları hakkında temel bilgilere yer verilmek suretiyle elde edilecek bilgiler ışığında sonraki bölümlerde, idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yoluna ilişkin değerlendirme ve karşılaştırmalarda bulunulacaktır.

1.1. Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı

Olumsuz bir kelime olan uyuşmazlığın olumlu ifadesi ise, "birbirine uymak, uygun gelmek" şeklinde ifade edilmektedir. Hukuk dilinde ise, "münazaa", "ihtilaf; bir müessesede iki tarafın karşı karşıya bulunması; bazı ödevlerin yerine getirilmemesi ile ilgili olarak iki taraf arasında açık bir görüş ayrılığı olarak belirtilmiştir[2]. Uyuşmazlıkta çekişme konusu olay, asıl hakkın korunması ya da bir görüşün gerçekleşmesine ilişkindir[3].

Vergi uyuşmazlığı ise, vergi uygulaması sırasında ortaya çıkan bazı sonuçlarda vergi mükellefleri ile vergi idaresinin fikir birliğine varamamasıdır[4]. Başka bir ifadeyle vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında konusu vergi olan anlaşmazlıklar vergi uyuşmazlıklarıdır.

---

[2] Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları,* Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2011,s.3.

[3] Şükrü Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 7. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004, s.35.

[4] Şerafettin Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.57.

1.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Ortaya Çıkması

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 uyuşmazlıklar; vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergileme işlemleri esnasında tarafları karşı karşıya getirmek suretiyle verginin alınıp alınmaması veya ödenip ödenmemesi ya da daha az tutarda ödenmek istenmesinden doğmaktadır[5].

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[6]. Gerçekten de vergi mevzuatının son derece dağınık olması ve çok fazla teknik kavramlar içermesinden kaynaklanan karmaşıklığı, uyuşmazlıkları arttıran önemli etkenler arasındadır.

Verginin alınmasında, vergi idaresi görevlilerinin, devlete daha fazla gelir temin etme düşüncesiyle hazineci zihniyetle hareket etmesi, bunun karşısında, vergi mükelleflerinin de daha az veya hiç vergi ödememe arzusuyla hareket etmesi olguları vergi uyuşmazlıklarının sayısını arttırmaktadır[7].

Vergi uyuşmazlıkları, yürürlükteki vergi kanunlarına ilişkin idare veya mükelleflerin sergiledikleri farklı tutum ve davranışların bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresinin tutumundan kaynaklanan uyuşmazlıklar; vergi

---

[5] Ramazan Armağan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme", *Maliye Dergisi*, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 200.

[6] Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara 2007, s.129.

[7] Şerafettin Aksoy, *a.g.e.*, s. 91.

kanunlarının farklı yorumlanması, uygulanması veya uygulanmaması nedeniyle ortaya çıkmakta, mükellef kaynaklı uyuşmazlıklar ise; vergi kanunlarının farklı yorumlanması ve uygulanması, eksik uygulanması veya uygulanmamasına yönelik görüş farklılıklarına dayanmaktadır[8].

Bu açıklamalar çerçevesinde, vergi uyuşmazlığının özelliklerini şöyle sıralayabiliriz. Vergi uyuşmazlığında[9];

Taraflardan hiyerarşik olarak alt konumda olan vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu, üst konumda olan ise kamu gücünü kullanan devlettir,

Uyuşmazlık konusu, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerdir,

Uyuşmazlığın nedeni, hukuk kurallarına göre birbiri ile örtüşmeyen görüş ayrılıklarına göre davranılmasıdır.

Sonuç olarak vergi uyuşmazlıkları, vergi idaresi tarafından; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilden oluşan vergilendirme sürecinde vergi yükümlüsü adına tesis edilen idari işlemlerden kaynaklanmakta ve çeşitli sebeplerle ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları, uyuşmazlığa neden olan idari işleme karşı doğrudan yargı organlarına başvurma yoluyla sona erdirilebileceği gibi, vergi idaresi ile karşılıklı diyalog sonucu anlaşılması suretiyle idari çözüm yollarıyla da sona erdirilebilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarını ve dolaylı olarak da vergi dava sayısını arttıran nedenler çalışmanın son bölümünde ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

1.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Tarafları

Vergi uyuşmazlıklarının tarafları, vergi idaresi ve vergi yükümlüsüdür. Bu kavramlara kısaca değinecek olursak;

Vergi idaresini, genel olarak vergi ile ilgili tüm hizmetleri yürüten örgüt olarak tanımlayabiliriz. Vergi mevzuatımızda ise vergi idaresi tanımlanmamış, bunun

---

[8] Ramazan Armağan, *a.g.e.*,s.216.

[9] Hasan Hüseyin Bayraklı, *a.g.e.,* s.4.

yerine; "Vergi dairesi; mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir." şeklinde tanımlanmıştır. "Vergi dairesi", "vergi idaresinin" bir birimi olması nedeniyle tanım tamamen yetersiz kalmaktadır. Daha geniş bir ifade ile "vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulamasıyla ilgili tüm faaliyet ve işlemleri yapan örgüt" vergi idaresidir. Bu tanım ışığında vergi borç ve alacak ilişkisinde bir tarafta borçlu/yükümlü konumdaki mükellef (gerçek veya tüzel kişi) veya sorumlu, diğer tarafta alacaklı konumundaki devlet ve onu temsile yetkili kılınan en üst birim 'Maliye Bakanlığı' yer almaktadır[10].

Bu tanımlamalardan hareketle, vergi uyuşmazlıklarının bir tarafının mutlaka devlet tüzel kişisi olması gerekirken, diğer tarafı ise gerçek kişi olabileceği gibi, şirketler gibi özel hukuk tüzel kişisi veya belediyeler gibi kamu hukuku tüzel kişisi de olabilir.

1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü, vergisel uyuşmazlığın, yargı organları önünde çekişme konusu haline getirilmeksizin, vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında anlaşma yolu ile ortadan kaldırılmasını başka bir ifadeyle vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün uyuşmazlığı yargısal aşamaya taşımadan sulh olmasını ifade eder.

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. Bir yargı mercii önüne getirilmeksizin sorun ortadan kaldırıldığından, bu yollara barışçıl yollar adı verilmektedir[11].

---

[10] Mustafa Belir, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü", *http://denetimvergi.com/icerik/makale_ex.php?id_no=9/*, (01.12.2015)
[11] Yusuf Karakoç, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Yetkin Yayınları, Ankara,

Türkiye örneği bakımından idari çözüm yollarına 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 haline getirilen uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, dava sonunda kanun yollarına (itiraz[12], temyiz, karar düzeltme) başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme bağlanır[13]. Vergi uyuşmazlıklarının gerek yargısal, gerekse idari çözüm yollarının işletilmesi sonucunda bertaraf edilmesi ve bu durumun kesinlik kazanması, vergi borcu ve cezası bakımından, maddi hukuk anlamında borcu ortadan kaldırıcı sonuç doğurur[14].

Türk vergi siteminde, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları; pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma ve hata düzeltme olarak ifade edilebilir.

1.2.1.. Pişmanlık ve Islah

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun[15](VUK), 371. maddesinin birinci fıkrasında, beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin, kanuna aykırı

2007, s.38.

[12] Sonraki bölümlerde daha ayrıntılı olarak belirtildiği üzere, 28 Haziran 2014 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 6545 sayılı Kanun uyarınca, itiraz yolu, kanun yolları arasından kaldırılarak, yerine istinaf yolu getirilmiştir. Ancak 6545 Sayılı Kanunun Geçici 8. Maddesi uyarınca, kanun yollarına ilişkin söz konusu değişiklikler, yeni kurulacak bölge idare mahkemelerinin(istinaf mahkemeleri) tüm yurtta göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanacağı için ve söz konusu istinaf mahkemelerinin 20/07/2016 tarihinde tüm yurtta göreve başlamalarının öngörülmesi nedeniyle kanun yollarına ilişkin olarak şu an uygulamada olan değişiklik öncesi ve sonrası mevzuat hükümleri esas alınarak değerlendirme yapılacaktır.

[13] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara,2009, s.170.

[14] Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1995, s.7.

[15] 10 Ocak 1961 gün ve 10703 – 10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında belirtilen şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmeyeceği öngörülmüş ve fıkraya bağlı 1'nci bentte de, mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olmasının, cümlenin sonunda yer alan parantez içi düzenlemeyle de, dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olmasının cezanın kesilmemesi için şart olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu düzenlemelere göre, mükelleflerin, pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek, yani vergi ziyaı cezasından kurtulabilmek için, cezayı gerektiren eylemi, söz konusu durumdan vergi idaresinin haberi olmaksızın kendiliğinden vergi idaresine bildirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, adli bir vergi suçu olmakla beraber, kanun koyucu kaçakçılık suçuna ilişkin olarak 213 VUK'un 359. maddesinin 3. fıkrasındaki " pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında, bu madde hükmü uygulanmaz" şeklindeki hüküm ile suçun fail/faillerine bir etkin pişmanlık hakkı sağlamıştır[16].

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile vergi alacağının bir an evvel hazineye intikalinin sağlanması amaçlanmaktadır[17]. Ayrıca, vergi mükelleflerinin vergi ziyaına neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirerek vergi verimliliğini korumayı ve böylece vergi kayıp/kaçaklarını azaltmayı da hedeflemektedir[18]. Böylece, işlediği fiilden pişman olan mükellef ile vergi alacağını bir an önce tahsil etmek isteyen vergi idaresi arasında bir uzlaşı sağlanmış olmaktadır.

---

[16] Mehmet Yasin, "Vergi Ziyaına Sebebiyet Vermeyen Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık Müessesesinden Yararlanılabilir mi?", *Yaklaşım Dergisi*, 2010, Sayı:206, s.80.

[17] Yusuf Karakoç, *Vergi Sorunlarının*…, s.39.

[18] Mehmet Yasin, *a.g.m.*,s.82.

1.2.2. Cezalarda İndirim

VUK'un 376. maddesine göre; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyaı, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarını, mükellef veya vergi sorumlusu, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak, vadesinde veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' da[19] (AATUHK) belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

-Vergi ziyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde 1/3' ü,

-Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının 1/3' ü indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu müesseseden yararlanamaz.

Cezaların indirimli olarak ödenmesi kavramı; mükellefler adına ikmalen, re'sen ve idarece salınan vergiler ve bu vergilerle ilgili olarak kesilen vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına, Kanun'da belirtilen şartlarla dava açılmadan ödenmesi durumunda, cezanın bir kısmının alınmamasını, başka bir deyimle affedilmesini ifade eder. Bu indirimin amacı; vergi idaresi ile mükellef arasında uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal etmeden başlangıçta çözümlenmesidir. Böylelikle, hem kamu alacağı kısa zamanda tahsil edilmiş olmakta, hem de vergi borçlusu uyuşmazlık nedeniyle yargı mercilerine sürüklenmeden, olayın idari aşamada çözümlenmesi suretiyle cezanın bir kısmından kurtulmuş olmaktadır[20].

---

[19] 28/7/1953 gün ve 8449 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[20] Şükrü Kızılot, *a.g.e.*,s.142-143.

1.2.3. Uzlaşma

Kelime anlamı olarak uzlaşma, birden çok kişinin aralarında mevcut ya da ileride çıkması olası düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünler vererek, gidermeleri ve anlaşmaları durumudur[21].

Türk vergi uygulamasında, tarhiyat sonrası uzlaşma olarak da bilinen uzlaşma müessesesi 213 sayılı Kanunun Ek 1., 6., 7., 8. ve 9. maddelerinde , tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ise 11. maddesinde düzenlenmiştir.

Vergi hukukunda uzlaşma, belli miktardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ve yükümlünün pazarlık sonucu anlaşmaları şeklinde tanımlanabilir [22]. Her uzlaşma biçiminde olduğu gibi, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin uzlaşma müessesesinde de her iki taraf karşılıklı ödünler vermekte ve bazı haklarından vazgeçmekte, bunun karşılığında da bazı haklar ve imkânlar 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[23].

Bu bağlamda, uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarını ve vergileme işlemlerindeki ihtilafları yargısal çözüme götürmeden idari aşamada çözüme kavuşturmayı hedefleyen bir rol üstlenmektedir.[24].

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

---

[21] Ersin Umdu, "Vergi Hukukundaki Uzlaşma Çerçevesinde Sosyal Güvenlik Hukukundaki Uzlaşmanın Tahlili", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:88,s.207.

[22] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *a.g.e.,* s. 170

[23] Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*: Temel Kavramlar, İlkeler Kurumlar, 6.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1994, s.169-170.

[24] Tahir Erdem,"Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?", *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül 2005, s.78.

sağlamaktadır[25]. Vergi uyuşmazlıklarının, yargı yoluna başvurmaya gerek kalmadan, tarafların istek ve iradelerine uygun ve kesin olarak sona erdirilebilmesi nedeniyle, uzlaşma müessesesi, vergiden beklenilen toplumsal yararı zamanında sağlayacak nitelikte olup, bu özelliği sayesinde, uzlaşma müessesesi idari yargının yükünün azalmasına da yardımcı olmaktadır[26].

Uzlaşma, idare tarafından tesis edilen tek taraflı bir idari işlem değildir. Mükellef tarafından, tarh edilen ya da tarh edilecek vergiye, kesilecek cezaya dayanak olarak idari tespit ya da inceleme sonuçlarını temsil eden konulara ilişkin ileri sürülen değerlendirmelerle başlar ve yetkili merciin (uzlaşma komisyonu) karşı değerlendirmeleri ile sürer. Bu değerlendirmelere bağlı olarak tarh ve tahakkuk ettirilecek vergi ile kesilecek cezaların tutarlarını, kanunda yazılı nedenler doğrultusunda yeniden belirlemeye yönelik olarak, kamu idaresi ile mükellef arasında yapılarak neticelendirilen görüşmedir[27].

Türk vergi sisteminde 1963 yılından bu yana uygulanan uzlaşma kurumu pek çok ülkede de uygulanagelen bir yoldur. Örneğin, İngiltere'de, "erken elde edilen vergi, daha geç elde edilecek daha fazla vergiden iyidir" ilkesinden[28] hareketle uzlaşma kurumu etkin olarak kullanılmaktadır.

Önemli faydalarına rağmen uzlaşma yolunun hukuk teorisi açısından bazı çekinceler yarattığı söylenebilir. 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 uzlaşamaması

---

[25] Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, 2.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s.11.

[26] Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara 2006, s.228.

[27] İsmail Hakkı Dura, "Uzlaşma Nedir?", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 253, 2009, s.48.

[28] Yılmaz Aliefendioğlu, "İngiliz Vergi Sistemine Genel Bakış", *Danıştay Dergisi*, Sayı:6-7, 1973, s.33.

durumunda da eşitlik ilkesinden ciddi bir şekilde uzaklaşılmaktadır[29]. 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 olanağı 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[30].

Öte yandan, Türkiye uygulamasında, vergi cezalarının yanında, vergi aslı da uzlaşma kapsamındadır. Bu durumda, Anayasa'da ifadesini bulan "vergilerin yasallığı" ilkesi ihlal edilmektedir. Uzlaşma müessesi ile Anayasa'nın 73'üncü maddesine göre ancak kanun koyucu tarafından belirlenebilecek vergi oranını tespit etme yetkisi uzlaşma komisyonuna devredilmekte, üstelik bu yetkiyi "kişi bazında" her bir mükellef için ayrı ayrı tespit etme keyfiyeti de verilerek Anayasa tarafından TBMM'ne bile tanınmayan bir yetki yaratılmaktadır[31]. Diğer taraftan, dolaylı vergilerin[32] de uzlaşmaya konu olabilmesi uygulamada bir takım sorunlara yol açabilmektedir. Örneğin, dolaylı bir vergi olan katma değer vergisinin Hazineye ödenmesinde aracı konumunda olan vergi sorumlusu tarafından, verginin mükellefinden tahsil edildikten sonra Hazineye ödenmemesi nedeniyle vergi sorumlusu adına tahakkuk edecek verginin uzlaşma kapsamına sokulması durumu, vergiyi, devlet adına emaneten tahsil eden ancak Hazineye ödemeyen vergi sorumlusunun sebepsiz zenginleşmesine yol açacaktır. Şöyle ki; bu durumda, vergi sorumlusu bir taraftan vergiyi mükelleften tahsil etmekte, diğer taraftan da tahsil

---

[29] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu; Nami Çağan, *a.g.e.*, s. 232.

[30] Turgut Candan, *a.g.e.,* s. 233.

[31] Ahmet Ozansoy, "Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı", *Vergi Sorunları*, Sayı:169, Ekim, 2002, s.38.

[32] Dolaylı vergiler, genel olarak, kişiler arasında gerçekleşen ekonomik işlemler üzerinden doğan ve vergi sorumlusu tarafından vergi mükellefinden tahsil edilerek vergi dairesine yatırılan vergilerdir.

ettiği vergiyi, vergi dairesine ödemeyerek ve uzlaşma kapsamına sokarak vergi mükellefinden gelir transferi yapmak suretiyle sebepsiz zenginleşmektedir.

Yukarıda ifade edildiği üzere ABD ve bir çok Avrupa ülkesinde de uzlaşma benzeri düzenlemeler mevcuttur; ancak, çoğunlukla ülkemizdeki kadar geniş kapsamlı ve eşitsizlik yaratıcı değildir[33]. Örneğin Fransa'da uzlaşma yalnızca vergi cezalarında görülmekte, vergi aslı uzlaşmaya konu edilmemektedir[34]. Yalnız dolaysız vergilerde geçerli olmak üzere vergi aslında uzlaşma, mükellefin ödeme gücü olmaması koşuluyla Danıştay, Yargıtay ve Sayıştay'ın uygun görüş belirtmesi üzerine Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu kararı ile olabilmektedir[35]. Türkiye'deki uzlaşma müessesesine kaynaklık etmiş olan Almanya'daki uzlaşma uygulaması, anayasaya aykırı olduğu gerekçesi ile 1977 yılında kanun koyucu tarafından kaldırılmıştır[36].

Gerçekten de Türkiye örneği incelendiğinde, uzlaşmada, idarece indirim konusu yapabilecek miktarla ilgili olarak idareyi sınırlayıcı bir mevzuat hükmünün bulunmadığı, öte yandan uzlaşma görüşmelerinin ve uzlaşma tutanaklarının "vergi mahremiyeti ilkesi" gerekçe gösterilerek kamuoyu denetiminden kaçırıldığı ve uzlaşma tutanaklarının gerekçesiz olarak düzenlendiği görülmekle; söz konusu uygulamaların uzlaşma kurumunun etkinliğini ve güvenilirliğini zayıflatarak yerli ya da yersiz bir çok şüpheye yol açtığı söylenebilir. Uygulamada yaşanan bu sorunlar dikkate alındığında, amme alacağının daha hızlı ve masrafsız olarak tahsil edilmesi,

---

[33] Ahmet Ozansoy, *http://www.ahmetozansoy.com/dokumanlar/20151002__9516870379.pdf*, (15/12/2015), s.50; "Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:169, Ekim-2002, s.38.

[34] Saban Tezel, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi -Vergi Yargısının Etkinliğini Araştırma Raporu, TÜSEV, İstanbul, 1997, s.28.

[35] Aynur Şahinok, "Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler-II", *Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları*, No:26 Ankara, 1978, s.207.

[36] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *a.g.e.*, s.174.

vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi sayesinde vergi yargısının iş yükünün azaltılması, idari çözüm yolunda yargısal çözüm yoluna oranla uyuşmazlıkların daha hızlı bir şekilde çözülmesi suretiyle zaman ve emek kaybının azaltılması gibi çok önemli fonksiyonları olan uzlaşma kurumunun, vergi adaleti ve vergide eşitlik ilkeleri doğrultusunda bir revizyona ihtiyaç duyduğu açıktır. Bu sakıncaları ortadan kaldırmak için yapılması tavsiye edilen düzenlemelere çalışmanın üçüncü bölümde ayrıntılı olarak değinilecektir.

Uzlaşma, tarhiyat[37] öncesi ve tarhiyat sonrası olarak kendi içinde iki kısma ayrılmaktadır[38]. Uygulamada, uzlaşma denilince akla "tarhiyat sonrası uzlaşma" geldiğinden, ilk olarak tarhiyat sonrası uzlaşma kurumu incelenecektir.

1.2.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

213 sayılı VUK'un ek 1. maddesi uyarınca, tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi tarhiyatının yapıldığı aşamadan sonra başvurulabilecek bir idari çözüm yoludur.

213 sayılı VUK'un ek 1 ila 10. maddelerinde usul ve esasları belirlenen uzlaşmaya "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma" denilmektedir[39]. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın yasal adı "uzlaşma"dır. Tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmasının nedeni ise, vergi sistemimize 3239 sayılı Kanun'un 33. maddesiyle "tarhiyat öncesi uzlaşma" adı ile bir diğer uzlaşma müessesesinin getirilmiş olması ve verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra yapılan uzlaşmayı, tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayırt etme gereğinin ortaya çıkmasıdır[40].

1.2.3.1.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

213 sayılı VUK'un ek 1'inci maddesinde, uzlaşmanın konusu ve kapsamı belirlenmiştir. Buna göre, mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh

---

[37] Vergi borcunun miktarının hesaplanmasına tarh işlemi adı verilir.

[38] Tahir Erdem, "Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan 2007, s.41.

[39] Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 4.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.250.

[40] Mehmet Batun, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 221, 2010, s.112.

edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezaları (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamındadır. Madde metni uyarınca, kaçakçılık suçları uyarınca tarh edilen vergi ve cezalar ile özel usulsüzlük, usulsüzlük cezaları gibi vergi aslının dışında kalan cezaların tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında kaldığı görülmektedir. Öte yandan idare tarafından yapılan tarhiyatlar dışında kalan mükelleflerin beyanı üzerine tarh edilen vergi ve cezalar da uzlaşma kapsamı dışındadır.

VUK'un Ek 1'inci maddesinin devamında uzlaşma yoluna başvurabilme şartları düzenlenmiştir. Buna göre, vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya vergi ziyaının, VUK'un 369. maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklandığının iddia edilmesi veya tarhiyatta, VUK'un 116 ve izleyen maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğunun veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının bulunduğunun ileri sürülmesi hallerinde mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunabileceği kurala bağlanmıştır. Ancak uygulamada, uzlaşma talebinde bulunulabilmesi için yukarıda sayılan başvuru gerekçelerinden hiç birisi aranmamakta, bu gerekçeler mükellefler tarafından da ileri sürülmemektedir. Esasen madde metninde belirtilen başvuru gerekçelerin büyük kısmı sübjektif nitelikte olup, idarece aksinin ispatı olanağı çok zayıftır. Örneğin, mükellef tarafından, kanun hükümlerine yeteri kadar nüfuz edemediği iddia olunarak uzlaşma talebinde bulunulması durumunda, vergi dairesi tarafından, bu durumun aksinin ispat edilerek mükellefin uzlaşma talebini geri çevirebilme olanağı yoktur. Dolayısıyla, tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına giren bütün vergi ve cezalar için, belirlenen süre içerisinde, ön koşulsuz olarak uzlaşmadan yararlanılabilmektedir.

Vergi daireleri, beyana dayanan tarhiyat dışında yaptıkları vergi incelemeleri sonrasında mükellefler hakkında vergi ve/veya ceza ihbarnameleri düzenleyerek mükelleflere tebliğ ederler. İşte tarhiyat sonrası uzlaşma, ihbarnamenin tebliğinden sonraki aşamaya ilişkin bir uzlaşma yoludur ve tarhiyat öncesi uzlaşmadan bu yönüyle ayrılmaktadır.

1.2.3.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu, Yetkisi, Toplanma ve Karar Yeter Sayısı

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları beş farklı şekilde oluşturulabilir[41]:

Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu

Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve

Merkezi Uzlaşma Komisyonu.

Komisyonlar bir başkan ve iki üyeden oluşur. Komisyon bütün üyelerinin katılımı ile toplanarak kararları çoğunlukla alır. Karar yeter sayısı iki olmakla birlikte, komisyonlar uygulamada oy birliği halinde karar vermektedirler[42].

03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5. maddesine göre Maliye Bakanlığı, mahalli uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri üst tutarı belirlemeye yetkilidir. Bakanlığın belirlediği miktar komisyonun uzlaşabileceği miktarının üst sınırını oluşturmaktadır. Merkezî Uzlaşma Komisyonunun[43] ise uzlaşabilecekleri tutar yönünden sınırlama yoktur.

Mahalli uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri verginin üst sınırı belirli iken vergi ziyaı cezası yönünden yetki sınırının tespiti konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vergi ziyaı cezasının üst sınırı hakkında Bakanlığa

---

[41] Tahir Erdem, *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma*, No: 311, *TÜRMOB Yayınları*, Ankara, 2007, s.157-159.

[42] M. Ali Özyer, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Yayını, 3. Baskı, Ankara, 2004, s.906

[43] Merkezi uzlaşma komisyonu; gelir idaresi başkanının başkanlığında, bir gelir idaresi başkan yardımcısı ve gelir yönetimi daire başkanından oluşur.

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[44].

Mahalli uzlaşma komisyonunun yetkisi belirli bir miktarla sınırlandırıldığı gibi coğrafi alanla da sınırlandırılmıştır. Merkezi uzlaşma komisyonunun ise uzlaşma yetkisinin coğrafi sınırları olmayıp bütün ülkeyi kapsamaktadır.

1.2.3.1.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi ve Başvuru Süresi

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesinde; uzlaşma talebi için mükellefin yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerektiği kurala bağlanmıştır. Tüzel kişilerle, küçükler ve kısıtlıların, uzlaşma talebini kanuni temsilcileri vasıtasıyla yapması gerekmektedir. Uzlaşmanın diğer tarafı olan vergi idaresinin uzlaşmaya başvurma yetkisi yoktur.

Uzlaşma başvurusunun geçerli sayılabilmesi için; talebin yazılı olarak yapılması 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[45].

Uzlaşma talebinin yetkili uzlaşma komisyonuna yapılması gerektiği, yetkili komisyona yapılmayan başvuruların hukuki sonuç doğurmayacağına ilişkin yargı kararları vardır[46]. Ancak idarenin bütünlüğü ilkesi uyarınca, yetkisiz idare tarafından, uzlaşma dilekçesinin yetkili komisyona iletilmesi ve böylece yükümlülerin hak kaybına uğramasının önüne geçilmesi hukuk devleti ilkesinin gereğidir.

---

[44] Nurettin Bilici, *a.g.e.,* s.119.

[45] Şükrü, Kızılot-Zuhal Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,* Yaklaşım Yayınları, Ankara 2009, s. 261.

[46] 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.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesi uyarınca, uzlaşma talebi, ihbarnamede belirtilen vergi/cezanın tümü için yapılmalıdır. Ancak VUK'un ek 1. maddesinde "Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir" düzenlemesi yer almaktadır. Dolayısıyla kısmi uzlaşma başvurusunu yasaklayan yönetmelik hükmü, kanuna açıkça aykırı olduğundan hukuken bir değer taşımamaktadır[47].

Nitekim Yönetmeliğin, kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağına ilişkin hükmü, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 14/6/2000 tarih ve E:1999/5635 K:2000/2810 sayılı kararıyla, aynı gerekçeye dayanılarak iptal edilmiştir.

Uzlaşma talebinin hangi süre içerisinde yapılacağı, VUK' un ek 1. maddesi ile Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre; uzlaşma talebinin, vergi /ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içerisinde yapılması gerekmektedir. Bu süre hak düşürücü bir süre olup 30 günlük başvuru süresi kaçırıldıktan sonra yapılan uzlaşma talebi uyarınca bir hak iddia edilemez.

VUK'un 13. maddesinde yer verilen mücbir sebep veya zor durumda bulunmaktan kaynaklanabilen hallerin, uzlaşma talep süresini etkileyip etkilemeyeceği, hukuki açıdan tartışmalıdır. 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"[48] şeklinde karar verilmiştir. Ancak, Danıştay vermiş olduğu bazı kararlarda mücbir sebebin uzlaşmaya başvurma süresini etkileyebileceğini, genel hukuk ilkelerine gönderme yaparak kabul etmektedir[49].

---

[47] Turgut Candan, *a.g.e.,* s. 273.

[48] Danıştay 9.Dairesi'nin, 02.10.2002 tarihli ve E:2000/1835, K:2002/2002 sayılı kararı http:portal.uyap.gov.tr,(16.12.2015)

[49] Danıştay VDDGK. 27.05.1993 tarihli ve E:1992/180, K:1993/73 sayılı kararı

Hem yükümlülerin olabildiğince idari çözüm yollarından yararlanmalarını teşvik edebilmek, hem de bireylerin hak kaybına uğramasını engellemek için mevzuat hükümlerinin mükellef lehine daha geniş yorumlamak suretiyle ağır hastalık, ağır kaza, tutukluluk, doğal afetler gibi mücbir sebep hallerinin uzlaşma sürelerinin hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

1.2.3.1.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. maddesine göre, uzlaşma komisyonlarına verilen uzlaşma dilekçeleri, sekretarya tarafından, komisyona intikal ettirmeden önce uzlaşma talebinin usulüne uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı yönünden incelenir.

Söz konusu hususlarda herhangi bir aykırılık tespit edildiği takdirde talep reddedilir. Uzlaşma talebinin usulen reddedilmesi durumunda ret kararına karşı dava yoluna gidilebilir[50].

Yukarıda anılan Yönetmeliğin 10. maddesi uyarınca, uzlaşma talebinin usulüne uygun olduğunun anlaşılması halinde, uzlaşma görüşmesinin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekretaryası tarafından en az on beş gün önceden yazı ile ve mükellefe bildirilir. Mükellefin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi gibi nedenlerle uzlaşma temin edilemediği takdirde komisyonca bu husus belirtilmek üzere tutanak tutularak, tutanağın örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.

---

http:portal.uyap.gov.tr,(16/12/2015)

[50] Danıştay 4. Dairesi'nin, 24.06.1996 tarihli ve E:1996/842, K:1996/2765 sayılı kararı http:portal.uyap.gov.tr,(16/12/2015)

1.2.3.1.5. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşmanın sağlanması, uzlaşma talebinde bulunan mükellef ile komisyonun tahakkuk edecek vergi veya bu verginin cezasının ödenecek olan miktarında ittifaka varmalarıdır.

Uzlaşma tutanaklarında belirlenmiş bulunan vergi ve ceza miktarları ile ilgili olarak mevcut maddi hatalar dışında herhangi bir itirazda bulunamaz ve uzlaşılan vergi/cezalar dava konusu yapılamazlar[51].

VUK'un ek 7.maddesi uyarınca, uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan cezaya karşı dava açamaz. Örneğin, mükellef adına 100-TL katma değer vergisi tarh edildiği ve bu vergi üzerinden bir kat tutarında 100-TL vergi ziyaı cezası kesildiği, söz konusu vergi ve ceza için mükellefin uzlaşmaya başvurduğu, uzlaşma görüşmeleri sonrasında katma değer vergisinde indirim yapılmadığı, vergi ziyaı cezasının ise 50-TL' ye düşürüldüğü ve tarafların bu tutarlar üzerinden uzlaşmaya vardığını varsayarsak, bu durumda, vergi aslı bakımından idarece herhangi bir indirim yapılmamış olsa da, vergi ziyaı cezasında bir uzlaşma sağlandığı için mükellef tarafından ne vergiye, ne de vergi ziyaı cezasına dava açılabilir.

Uzlaşma talebinde bulunulan vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa; uzlaşma, işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Dava devam ederken taraflar uzlaşırsa, vergi mahkemesince davanın konusu kalmadığından karar verilmesine yer olmadığına kararı verilir ve yargılama giderleri, uzlaşma sonucunu beklemeksizin dava açmak suretiyle davanın açılmasına sebebiyet veren taraf olan mükellefe yükletilir.

Dava devam ederken taraflar arasında uzlaşmanın sağlanamaması durumunda ise dava kaldığı yerden devam eder.

---

[51] Mehmet Nadir Arıca, "Uzlaşma ve Dava Açma", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 129, Haziran 1999, s.8.

Öte yandan, VUK'un ek 7. maddesi uyarınca, uzlaşmanın sağlanamaması halinde yükümlü; uzlaşmanın sağlanamadığına dair tutanağın kendisine tebliğini izleyen günden itibaren dava açabilir. Bu takdirde, dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu süre uzlaşamama tutanağın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 15 gün uzar.

1.2.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar 213 sayılı Kanun'un Ek 11. maddesinin öngördüğü şekilde 03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile düzenlenmiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi/ceza ihbarnamelerinin mükellefe tebliğ edilmeden önceki vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresi ile yükümlünün henüz doğmamış olmakla birlikte doğmasına muhakkak gözüyle bakılan uyuşmazlığı karşılıklı ödünlerle gidermek üzere anlaşmalarını ifade etmektedir. Başka bir deyişle, idare ile mükellefin veya ceza muhatabının tarhiyat aşamasına gelinmeden önce tarh edilecek vergi ve cezalarda uzlaşmasıdır[52].

1.2.3.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

VUK'un ek 1. maddesi, Maliye Bakanlığı'na tarhiyat öncesi uzlaşma yapma iznini, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergiler ve kesilecek cezalarla sınırlı tutmuştur. Vergi incelemelerine dayanılarak yapılacak tarhiyat yöntemleri ise, VUK'un 29. maddesinde öngörülen ikmalen vergi tarhı[53] ile

---

[52] Müjgan Karyağdı-İlhami Öztürk, *Vergi ve Sermaye Piyasası Hukukunda Alternatif Uyuşmazlık Çözümü*, No:18, İstanbul: İAB Yayın, 2009, s.139.

[53] VUK'un 29.maddesi uyarınca, ikmalen vergi tarhı, 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

30'uncu maddesinde düzenlenen re'sen vergi tarhı[54] yöntemleridir[55]. Dolayısıyla beyan üzerine tarh edilen vergiler ile verginin idarece tarh[56] edildiği durumlarda tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gidilebilmesi mümkün değildir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesi uyarınca, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer. Maddenin parantez içi hükmünden de anlaşılacağı üzere kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen vergi ziyaı cezaları uzlaşma kapsamı dışındadır.

Öte yandan, tarhiyat öncesi uzlaşmayla ilgili yasal ve idari düzenlemelerde, uzlaşabilme koşulları konusunda bir sınırlama getirilmemiştir. Uzlaşma talebinde bulunan vergi yükümlüsü, herhangi bir hukuka aykırılık nedeni göstermek zorunda

---

tarh edilmesidir.

[54] VUK madde 30: Res'en vergi tarhı, 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.

[55] 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."

[56] VUK mükerrer madde 30: Verginin idarece tarhı; 29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.

değildir. İdare de, uzlaşma talebini kabul için bir takım maddi ve hukuki nedenlerin gerçekleşmiş olması koşuluyla bağlı değildir[57].

1.2.3.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu, Yetkisi, Toplanma ve Karar Yeter Sayısı

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları üç farklı şekilde oluşturulabilir. Bu komisyonlar kendi içerisinde de alt başlıklara ayrılmıştır. Bu komisyonları şu şekilde inceleyebiliriz[58]:

Merkezi İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonlar (Devamlı ve geçici çalışma yerlerinde oluşturulacak komisyonlar olmak üzere iki alt başlıkta incelenir).

Mahalli İnceleme Elemanlarınca Yapılacak İncelemelerde Komisyonlar (Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerlerde oluşturulacak komisyonlar olmak üzere iki alt başlıkta incelenir).

Bölgesel Uzlaşma Komisyonları.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14. 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 toplanmakta ve çoğunlukla karar vermektedir. 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[59].

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarından farklı olarak, uzlaşma konusu yapılan vergi ve ceza miktarı bakımından yetkileri sınırlandırılmamıştır. Aynı zamanda uzlaşma sırasında vergi ve

---

[57] Nihat Edizdoğan - Metin Taş, *Vergi Ceza Huk*uku, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.199, s.184.

[58] Tahir Erdem*, Türk Vergi* …,s.124-128.

[59] Tahir Erdem*, Türk Vergi* …,s.128.

cezalarda yapılabilecek indirim konusunda da bir sınırlama getirilmemiştir. Komisyon, tarh edilen vergi ve cezanın miktarında hiç indirim yapmayabileceği gibi, tarhiyatın açık bir şekilde kanuna aykırı olması halinde vergi ve cezanın tamamını bile kaldırılabilme yetkisine sahiptir[60]. Yukarıda değinildiği üzere, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kurumunun bu özelliği, uzlaşma kurumundan beklenen amaç göz önüne alındığında faydalı sonuçlar doğurabildiği gibi, uygulamada bazı mükelleflere ayrıcalık tanınması izlenimini vermesi nedeniyle bir takım sakıncalara yol açmaktadır. Bu sakıncaları ortadan kaldırmak için yapılması tavsiye edilen düzenlemelere çalışmanın üçüncü bölümde ayrıntılı olarak değinilecektir.

1.2.3.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Başvuru Süresi

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 kullanılabilmektedir[61].

Uzlaşma talebi bizzat mükellef veya temsilcisi vasıtasıyla yazılı olarak yapılır.Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili mercie yapılmış başvuru yerine geçmektedir[62].

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9. maddesine göre; nezdinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmaması tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru hakkını ortadan kaldırmaz. 213 sayılı Kanun'un Ek 11. maddesi

---

[60] Şerafettin Aksoy, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", *Maliye Araştırma Merkezi*, 1993.s.302.

[61] Tahir Erdem, *Türk Vergi* …,s. 114.

[62] Yusuf Karakoç, *Genel Vergi*…, s.44,45.

uyarınca, mükellefler tarafından, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulup uzlaşılamaması durumunda ise artık tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulamaz. Başka bir deyişle,yukarıda yer alan mevzuat hükmü uyarınca, tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşmadan yalnızca biri talep edebilir.Bu kuralın getiriliş amacı, vergi uyuşmazlığını bir an önce sonuçlandırmak suretiyle kamu alacağının hızlı bir şekilde tahsilini sağlamak olan uzlaşma kurumunun, mükellefler tarafından suiistimal edilmesinin önüne geçmektir.Nitekim mükellefler tarafından, önce tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulup uzlaşılamaması ve sonra da tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulup uzlaşılamaması kamu alacağının tahsilini geciktirecektir.Ancak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11. maddesinde düzenlenen durumlarda tarhiyat öncesi uzlaşma gerçekleşmez ise mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkının saklı olduğu kabul edilmelidir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11. maddesine göre; mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan denetmen tarafından mükellefin uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmesi durumunda mükellefler, davet yazısının tebliğ tarihini izleyen günden itibaren süresi içerisinde uzlaşma talebinde bulunmadığı takdirde tarhiyat öncesi uzlaşma gerçekleşmez. Ancak bu durumda, mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanma hakkının ortadan kalkmadığı kabul edilmelidir. Zira bu durumda mükellef tarafından yapılmış bir uzlaşma talebi yoktur.Ancak incelemenin mükellef bilgisi dahilinde yapıldığı durumlarda mükellefin talebi üzerine uzlaşma görüşmeleri başlayacağından yapılan görüşmeler sonucunda tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda, tarhiyat sonrası uzlaşma imkânı da ortadan kalkar.

1.2.3.2.4. 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 kazanmaktadır[63].

---

[63] Fatih Acar , "*Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri*", Vergi Sorunları, Sayı: 171, Aralık 2002, s.26.

Öte yandan, uzlaşma sağlandıktan sonra vergi idaresi tarafından matrah artışına gidilmesine de olanak yoktur. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun 02.07.1985 tarihinde verdiği karara göre; takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden salınan vergi ve kesilen ceza üzerinde uzlaşma sağlanması halinde, vergi dairesinin matrahın azlığından söz ederek açtığı davanın incelenmesine olanak yoktur[64].

1.2.3.3. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Arasındaki Farklar

İki uzlaşma kurumu arasında; kapsam, uzlaşmadan yararlanabilme koşulları, uzlaşmanın sağlanabilme zamanları, uzlaşma talebinde bulunma süresi, komisyonların oluşumu ve yetkileri ile uzlaşılama durumunda dava açma süreleri bakımından birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu farklar aşağıda açıklanmaktadır.

1.2.3.3.1. Kapsamı Bakımından

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2.maddesi uyarınca, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer. Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesi uyarınca, tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına ise, ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanunun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer. Dolayısıyla usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat

---

[64] Ceyhan İnaltong, "Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:375, 2012, s.47.

sonrası uzlaşmanın kapsamına girmemekte iken, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamında yer almaktadır.

1.2.3.3.2. Uzlaşmadan Yararlanabilme Koşulları Bakımından

VUK'un ek 1. maddesi ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya; , vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya vergi ziyaının, VUK'un 369. maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklandığının iddia edilmesi veya tarhiyatta, VUK'un 116 ve izleyen maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğunun veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının bulunduğunun ileri sürülmesi hallerinde başvurulabileceği belirtilmiş olmasına rağmen, tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşmadan yararlanılabilmesi için; ihtilaf konusu işlemin ortaya çıkısında etkili olan mevzuata gereği kadar nüfuz edememe, yanılma, hata gibi birtakım gerekçelerin varlığı aranmamıştır. Bu bağlamda, tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanabilmek için herhangi bir gerekçe gösterilmesine ihtiyaç bulunmamaktadır. Ancak yukarıda belirtildiği üzere, uygulamada, tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanabilmek için mevzuata gereği kadar nüfuz edememe, yanılma, hata gibi başvuru şartlarından hiçbirisi aranmamaktadır. Dolayısıyla uygulamada, iki kurum arasında bu bakımdan bir fark olmadığı söylenebilir.

1.2.3.3.3. Uzlaşmanın Sağlanabilme Zamanları Bakımından

Tarhiyat sonrası uzlaşma; adından da anlaşılacağı gibi, bir vergi tarh edilip vergi cezası kesildikten ve mükellefe tebliğ edildikten sonra yapılan uzlaşmadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise, henüz tarhiyat yapılmadan, yani vergi incelemesi ile ilgili raporlar vergi dairesine intikal etmeden, vergi incelemesi aşamasında, inceleme elemanı dışında oluşan uzlaşma komisyonu ile mükellef ya da vekili arasında yapılmaktadır[65].

---

[65] Tayyip Yavuz, *Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma Kurumu*, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi),1994, s.102.

1.2.3.3.4. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi Bakımından

Tarhiyat sonrası uzlaşmada başvuru süresi, vergi ve ceza ihbarnamelerinin mükellefe tebliğinden itibaren 30 gündür. Mükellef, bu süre içerisinde yetkili uzlaşma komisyonuna başvurmak zorundadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise, süre, belirli bir gün sayısıyla sınırlandırılmayıp, incelemenin başladığı günden incelemeyle ilgili son tutanağın düzenlendiği tarihe kadar uzlaşma talebinde bulunulabileceği belirtilmiştir. İnceleme ne kadar uzun sürerse, mükellefin uzlaşmaya başvuru süresi de o kadar uzamaktadır[66]. Ancak, bu süre uzlaşma talebinin mükelleften geldiği durumlarda söz konusudur. Eğer, uzlaşma talebi inceleme elemanı tarafından yapılıyorsa, bu durumda mükellef 15 gün içinde uzlaşma talebinde bulunmak zorundadır[67]. Ayrıca, görüldüğü gibi, tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşma için mükellefin başvuru şartı aranırken, tarhiyat öncesi uzlaşmada inceleme elemanı mükellefi uzlaşmaya davet edebilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada herhangi bir davet söz konusu değildir[68].

1.2.3.3.5. Komisyonların Oluşumu ve Yetkileri Bakımından

Bilindiği gibi, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonu illerde; vergi dairesi başkanı veya vekili göstereceği grup müdürünün başkanlığında vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya müdürlerden veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur[69]. İlçelerde ise malmüdürü veya varsa bağımsız vergi dairesinin başkanlığında iki vergi memurundan oluşmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi inceleme raporları vergi dairesine henüz intikal etmediğinden, uzlaşma inceleme aşamasında yapılmaktadır. İşte bu aşamada tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, incelemeyi yapan ekibin merkezi ya da mahalli inceleme elemanı olup olmamasına göre farklılık göstermektedir. Eğer inceleme elemanı

---

[66] Hasan Hüseyin Bayraklı, *a.g.e.*, s.144-145.

[67] Kazım Karaca, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile İlgili Özellik Arz Eden Durumlar",2011, s.163

[68] Ceyhan İnaltong, a.g.m., s.34.

[69] S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 8. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2012, s.155.

merkezi nitelik taşıyorsa, komisyon, incelemeyi yapan ekibin başkanının başkanlığında (incelemeyi ekip başkanının yapması halinde, en kıdemli inceleme elemanının başkanlığında) aynı ekipten iki inceleme elemanının katılmasıyla oluşur. Bu komisyonlara defterdar, gelir müdürü, ilgili vergi dairesi müdürü gibi idari elemanlar katılmazlar[70].

Ayrıca, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi cezaların üst sınırı yokken, tarhiyat sonrası uzlaşmada, vergi ve ceza miktarı yönünden, mahallî uzlaşma komisyonlarına tanınan uzlaşabilecekleri en çok vergi ve cezanın miktarı belirli sınırlamalara tabi tutulmuştur.

1.2.3.3.6. Uzlaşamama Durumunda Dava Açma Süresi Bakımından

Yapılan görüşmeler sonucu tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihi esas alınarak, ihbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açılabilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise, ihbarnamenin tebliğini izleyen günden itibaren 30 günlük dava açma süresi başlar ve uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren kalan süre içerisinde dava açılır, ancak kalan dava açma süresi bitmişse veya 15 günden az kalmışsa dava açma süresi 15 gün uzamış sayılır.

1.2.3.4. Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma İlişkisi

Uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilememesi durumunda mükellefin dava açma hakkı saklıdır. Uzlaşmanın vaki olması durumunda ise, mükellef uzlaşma talep edilen vergi ve cezalara karşı dava açma hakkını kaybeder.

Yukarıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, mükellef uzlaşma görüşmelerine gelmez veya tutanağı imzalamaz veya tutanağı ihtirazi kayıt koyarak imzalarsa uzlaşma temin edilememiş sayılır.

Uzlaşmanın vaki olmaması ise, tarafların, uzlaşılacak vergi ceza miktarında anlaşamaması anlamına gelir. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda komisyon nihai

---

[70] Tayyip Yavuz , *a.g.t.,* s 103.

teklifini tutanağa geçirir. Mükellef, isterse, dava açma süresinin bitimine kadar komisyonun nihai teklifini kabul edebilir.

VUK'un ek 7. maddesi uyarınca, Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Mahkeme uzlaşma durumunu bekletici mesele yaparak yargılamayı uzlaşma görüşmeleri sonuçlanıncaya kadar bekletir. Taraflar arasında uzlaşmaya varılması halinde Mahkeme davanın konusu kalmadığından karar verilmesine yer olmadığına kararı verir, uzlaşmaya varılamaması halinde durdurulan yargılamaya devam edilir.

Mükelleflerin, uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilememesi durumunda taraflarına tanınan dava açma süresinden yararlanabilmeleri için, usulüne uygun bir uzlaşma talebinde bulunmaları gerekecektir. Örneğin, 30 günlük uzlaşmaya başvuru süresinden sonra yapılan uzlaşma talebinden veya uzlaşmanın konusuna girmeyen bir vergi için yapılan uzlaşma başvurusundan sonra mükellefler bu 15 günlük ek dava açma süresinden yararlanamaz. Nitekim, bu hususa ilişkin Danıştay bir kararında[71], özetle; "davacı şirket adına, sahte fatura kullanması nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek re'sen salınan vergi ziyaı cezalı katma değer vergisine karşı açılan davayı; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7. maddesinde dava açma süresinin, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 7. maddesinde uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellefin veya ceza muhatabının; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği, bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddetin tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzayacağının kurala bağlandığı, aynı Kanunun Ek 1. maddesinde ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi

---

[71] Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 06.04.2011 tarih ve E: 2010/918 K: 2011/1017 sayılı kararı, http:portal.uyap.gov.tr, (16/12/2015)

ziyaı cezalarının uzlaşma kapsamında olduğunun belirtildiği, parantez içi hükümle de 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezanın uzlaşma kapsamı dışında bırakıldığı, buna göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7. maddesinde belirtilen on beş günlük süre, otuz gün olan dava açma süresinde uzlaşma yoluna başvurmakla yetinerek dava açmayanlara, uzlaşmaya varılamaması halinde dava açma süresi geçmiş olsa bile dava açma imkanı tanıyan ek süre olup, uzlaşma komisyonunun yetkisine girmemesi nedeniyle görüşülmeksizin reddedilen uzlaşma istemlerinin konusunu oluşturan ve dava açma süresi geçirilen tarhiyat veya cezaların yetkili vergi mahkemesi nezdinde davaya konu yapılmasını kapsamadığı, 213 sayılı Yasanın 359. maddesinde sayılan fiillerden olan sahte fatura kullanma eyleminden kaynaklanan ve uzlaşma komisyonunun yetkisinde bulunmadığı tartışmasız olan katma değer vergisi ve üç kat vergi ziyaı cezasına karşı ihbarnamenin tebliğ edildiği 13.8.2009 tarihinden itibaren otuz günlük genel dava açma süresi içinde dava açılması gerekirken, yapılan uzlaşma başvurusunun uzlaşma komisyonunca görüşülmeden reddedilmesine ilişkin uzlaşma komisyonu başkanlığı yazısının tebliğ edilmesinden sonra, 2.11.2009 tarihinde açılan davanın süresinde olmadığı" şeklinde hüküm tesis etmiştir.

1.2.4. Hata Düzeltme

Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözümünde kanun koyucu tarafından getirilen bir diğer düzenleme de 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[72]. Düzeltme, vergi hatalarının yargı

[72] Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sis*temi, Derya Kitabevi, Trabzon 2004, s.127.

mercilerine gidilmeksizin hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir[73].

VUK'un 116 ila 126. maddeleri arasında düzeltme yolu ve düzeltme kapsamına giren vergi hataları düzenlenmiştir. VUK'un 116. maddesi uyarınca,vergi hatası; vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirme işlemlerinde yapılan hatalar yüzünden, fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınmasını ifade etmektedir.

VUK'un 117. ve 118. maddelerinde düzletmeye konu olabilecek hatalar; hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak düzenlemektedir. Düzeltmeye konu olabilecek hata bulunan sakat vergilendirme işlemine karşı dava açma süresinin geçmemiş olması şartıyla doğrudan dava açılabileceği gibi, beş yıllık düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde kalmak koşuluyla, vergi dairesince re'sen ya da mükellefin başvurusu üzerine hata düzeltme yoluna gidilebilir. Dava açma süresi geçtikten sonra yaptığı düzeltme başvurusu reddedilen yükümlü, şikayet yolu ile üst mercie gitmek zorundadır.Yapılan şikayet başvurusu da reddedilirse, bu ret işlemine karşı dava açılabilir.Dava açma süresi içerisinde yaptığı düzeltme başvurusu reddedilen yükümlü ise ret işlemine karşı doğrudan dava açabileceği gibi, üst mercie şikayet yoluna gittikten sonra da dava açma hakkını kullanabilir.

VUK' un 117. maddesi uyarınca, hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde sayılmışken, VUK' un 118. maddesi uyarınca vergilendirme hataları ise; mükellefiyette hata,mükellefin şahsında hata, mevzuda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olarak düzenlenmiştir. Bu hata türlerine aşağıda değinilecektir.

1.2.4.1. Hesap Hataları

VUK'un 117. maddesinde düzenlenmiş bulunan hesap hataları ile ilgili olarak kanun koyucu bir tanım getirmemiş, sadece tadadi olarak nelerin hesap hatası

---

[73] Harun Dumlu, "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Şikayet Yolu", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı:380, s.62.

sayılacağını belirtmekle yetinmiştir[74]. Bu itibarla maddede belirtilenlerin dışında kalan maddi yanlışlıkların hesap hatası olarak kabul edilmesi ve düzeltmeye konu olması hukuken mümkün değildir. VUK' un 117. maddesinde sayılan hesap hatalarından hareketle hesap hatalarını; hesaplanan verginin miktarını etkileyen hesaplama yanlışlıkları ve maddi hatalar olarak ifade edebiliriz.

Hesap hataları genellikle kolay görülebilen, basit, aritmetik yanlışlıklardan kaynaklanmaktadır[75].

1.2.4.1.1. Verginin 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[76].

Matrah hataları, genellikle basit yanlışlıklardan doğan hatalardır. Beyannamede 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[77].

1.2.4.1.2. Verginin Miktarında Hata

VUK'un 117. maddesinin, 2. bendinde, verginin miktarındaki hata; vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış

---

[74] Mehmet Küçükkaya, *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü*, (İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi), İstanbul 2008, s. 40.

[75] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *a.g.e.*, s. 178.

[76] Mustafa Bilici, "*Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları, Antalya Vergi Mahkemesi Örneği*", (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi), Isparta 2010, s. 24.

[77] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *a.g.e.*, s. 178.

yapılmış olması, verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasından kaynaklanan yanlışlıklar olarak tanımlanmıştır.

1.2.4.1.3. Mükerrer Vergilendirme Yoluyla Hata

VUK'un 117. maddesinin, 3. bendi hükmü uyarınca, verginin mükerrer olması için; belli bir vergilendirme dönemi için aynı vergi kanununun uygulanmasında aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınması veya istenmesi gerekir.

Bir verginin mükerrer alındığını iddia etmek ve düzeltme talebinde bulunabilmek için, aynı matrah üzerinden, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergi kanununa dayanılarak birden çok defa vergi alınması gerekmektedir. Eğer bu sayılan unsurlardan sadece biri farklı olursa, çifte vergilendirmeden bahsedilemez[78].

1.2.4.2. 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[79].

VUK'un 118. maddesinde dört grup halinde sayılan vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, verginin konusunda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olarak düzenlenmiştir.

1.2.4.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Mükellefin şahsında hata, asıl borçlusu yerine başka bir kişi adına vergisel işlem tesis edilmesidir.

Mükellefin şahsında hataya uygulamada çok sık rastlanmamakta ve bu hata türleri genel olarak yargısal aşamaya taşınmadan düzeltilmektedir.

---

[78] Şerafettin Aksoy, *Vergi Yargısı ve…*, s.70.

[79] Oktay Akyavaş, "Vergi Usul Kanunu'na Göre Düzeltme", *Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Bilim Raporu*, Sayı: XLIII-12/87, s.42.

1.2.4.2.2. 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[80]. İlk bakışta anlaşılmayacak nitelikte ve ancak hukuki yorum yapmak suretiyle çözüme kavuşturulabilecek nitelikteki konular vergi hatası kapsamında değerlendirilemez.

1.2.4.2.3. Konuda Hata

VUK 118. maddede, verginin mevzusunda veya konusunda hata; açık olarak vergi mevzusuna girmeyen veya vergiden istisna tutulan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması olarak 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[81].

1.2.4.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme döneminin yanlış değerlendirilmesi suretiyle eksik veya fazla vergi hesaplanmış olması vergilendirme veya muafiyet döneminde hatayı oluşturmaktadır.

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[82]. Örneğin, emlak vergisinde geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması, gelirin yanlış yılda

---

[80] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *a.g.e.*, s.180.

[81] Şerafettin Aksoy, *a.g.e.*, s.71.

[82] Turgut Candan, *a.g.e.*, s. 205.

vergilendirilmesi birer vergilendirme hatasıdır.[83] Aşağıdaki bölümde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, ilk bakışta tespit edilemeyen ve hukuki uyuşmazlık olarak değerlendirilebilen konularda hata düzeltme yoluna başvurulamamaktadır.

1.2.4.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinin Kapsamı

Hata düzeltme yolunun kapsamına vergi hatası olarak nitelenen sakat işlemler girmektedir. Vergilendirme hataları bulunan vergilendirme işlemlerinin, daha önce uzlaşmaya konu edilmesi düzeltme kapsamına girmesini engellemez.

Hukuki uyuşmazlıklar düzeltme kapsamına girmez. Tartışmaya açık, yoruma elverişli, içtihatlara dayanan konu ve uyuşmazlıklara hukuki uyuşmazlık denilmektedir. Hukuki uyuşmazlıkla, yargı organları tarafından karara bağlanır. Maddi olayda, vergilendirme işleminin temelindeki hatanın yeterince açık olmaması gibi durumlar söz konusu ise, artık vergi hatasından değil, hukuki uyuşmazlıktan bahsedilir[84]. Şayet bu tür uyuşmazlıklar süresinde dava konusu edilmemişse hata düzeltme yolu sonrasında yargısal aşamada hak arama süreci canlandırılamaz. Bu hususa ilişkin Danıştay VDDK bir kararında[85], özetle; "Davacı tarafından verilen muhtasar beyanname üzerine yapılan tahakkuktan sonra, yurtdışında mukim firmalardan finansal kiralama yoluyla kiraladığı uçaklar için yapılan ödemelerden çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uyarınca tevkifat yapılmaması gerektiği yolundaki ihtirazi kayıtla tahakkuk eden verginin ödendiği; yapılan tahakkukun iptali ve ödenen tutarın iadesi istemiyle açılan davada, İstanbul 9.Vergi Mahkemesinin 14.11.2007 tarih ve E:2007/404, K:2007/2485 sayılı kararıyla; beyan üzerine yapılan tahakkuk işleminin kesin olduğu, tahakkukun tamamlanarak beyan süresi geçtikten sonra verilen ihtirazi kayda itibar edilemeyeceğinden davanın esasının incelenemeyeceği gerekçesiyle davanın reddine karar verildiği ve söz konusu kararın kesinleşmesinden sonra bu kez; davacı tarafından, vergilendirmede hata yapıldığı

---

[83] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *a.g.e.*, s.180.

[84] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *a.g.e.*, s.181.

[85] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 1.10.2014 tarih ve E:2014/490, K: 2014/822 sayılı kararı, http//www.uyap.gov.tr, (17.12.2015)

ileri sürülerek yaptığı düzeltme-şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin dava konusu edildiği anlaşılmaktadır.

Düzeltme şikayet başvurusu kapsamındaki vergi hataları sayma yoluyla açıkça düzenlenmiştir. Davacının yaptığı başvuru içeriğinden davacının isteminin sayılan vergi hatalarından hiçbirisine girmediği, hukuki yorum gerektiren bir ihtilaf olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. İhtilafın çözümüne yönelik bu inceleme ise konuya ilişkin mevzuat hükümlerinin yorumunu gerektirdiğinden ancak, hukuka aykırılık iddiasıyla tahakkukun iptali istemiyle süresinde açılan davalarda yapılabilir. Dolayısıyla, hukuki ihtilaf niteliğindeki dava konusu uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında incelenmesi mümkün olmadığından, şikayet başvurusunun reddine ilişkin davalı idare işleminde yasal isabetsizlik görülmemiştir" şeklinde hüküm kurmak suretiyle hukuki ihtilaf niteliğindeki uyuşmazlıkların düzeltmeye konu edilemeyeceğini belirtmiştir.

6183 sayılı Kanun kapsamında kamu alacağının tahsiline ilişkin olarak yapılan işlemlere karşı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen ve verginin tarh aşamasında yapılan hesap ve vergilendirme hatalarının düzeltilebilmesi amacıyla öngörülen düzeltme yolu izlenemeyecektir. Örneğin ödeme emri, haciz gibi işlemlere karşı düzeltme-şikayet yolunun işletilmesi mümkün olmayıp doğrudan dava açılması gerektiği yargı kararlarıyla da istikrar kazanmıştır. Bu hususa ilişkin Danıştay VDDK bir kararında[86], özetle; "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 123'üncü maddesinde, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataları düzeltme istemine konu yapabilecekleri düzenlenmiştir. Vergi hatalarının düzeltilmesi ve reddiyat, Vergi Usul Kanununun Birinci Kitabı olan "Vergilendirme" adı altında ve bu Kitabın "Vergi Alacağının Kalkması" başlıklı Altıncı Kısmında yer almaktadır. Ödeme, zamanaşımı ve terkine ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı Altıncı Kısmın Üçüncü Bölüm hükümleri gibi "Vergilendirme" kitabında yer alan ve vergi muamelelerindeki hataların giderilmesini amaçlayan düzeltme yolu ile Vergi Usul Kanununun 124'üncü maddesinde öngörülen şikayet yolu ile müracaat, kamu alacaklarının güvenceye

[86] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun,13.11.2013 tarih ve E:2012/519, K: 2013/520 sayılı kararı, http//www.uyap.gov.tr, (17.12.2015)

bağlanması yahut tahsili amacıyla tahsil dairelerince 6183 sayılı Yasa uyarınca yapılan işlemleri kapsamamaktadır. Ödeme emri, kamu alacağı niteliğini kazanmış vergi ve cezaların tahsili amacıyla vergi idarelerinin tahsilat aşamasında düzenlediği işlemlerdendir.

Davacının, hisselerini devrettiği tarihten sonraki dönemlere ilişkin vergi borcundan sorumlu tutulamayacağı ve ödeme emri içeriği borcun bir kısmının ödendiği yönündeki iddialar ancak, ödeme emrine karşı süresinde açılan davalarda incelenebilir. Bu nedenle kamu alacağının cebren tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı düzeltme ve şikayet yolu izlenmesine olanak bulunmadığından aksi yönde yazılı gerekçeyle verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir" şeklinde hüküm kurmuştur.

VUK' un 125. maddesinde , yargı organlarının vergi hataları dışında vermiş olduğu kararları üzerine gerçekleştirilecek işlemlerde hata bulunması durumunda kararlar kesinleşmiş de olsa düzeltme yapılabileceği öngörülmüştür. Ancak yargı kararına konu olmuş hatalar, başka bir deyişle, daha önceden dava konusu edilmiş hatalar tekrar düzeltmeye konu olamazlar. Bu düzenlemenin nedeni yargı kararlarının idari kararlarla bertaraf edilerek ortadan kaldırılamayacak olmasıdır.

1.2.4.4. Vergi Hatalarının Düzeltilme Yolları

VUK'un 119. maddesi uyarınca vergi hataları, idarenin tespiti ile veya mükellefin müracaatı üzerine ortaya çıkabilir. Ortaya çıkan hatalara ilişkin olarak düzeltme işlemi ya vergi dairesince re'sen yapılır ya da yükümlü başvurusu üzerine gerçekleşir[87].

VUK' un 121. maddesine göre idare, tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarını tespit etmesi durumunda düzeltmeyi re'sen yapabilir. Re'sen düzeltme; vergi hatasının, herhangi bir başvuru olmaksızın, vergi idaresi tarafından kendiliğinden düzeltilerek giderilmesidir[88]. Vergi hatasının açık ve mutlak olması; vergi hatasının, herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmasına gerek olmaksızın ilk

---

[87] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *a.g.e.*, s.182.

[88] S.Ateş Oktar, *a.g.e.*, s.161.

bakışta anlaşılabilir olmasını ve lafzi yorum dışındaki yorum tekniklerine başvurulmasına gerek duyulmayacak netlikte açık olmasını, doğruluğu ileri sürülen hususun tartışmalı olmamasını ifade eder[89]. Vergi idaresi tarafından yapılan hata düzeltme yükümlünün lehine veya aleyhine de olabilmektedir. VUK' un 121. maddesi uyarınca aleyhe yapılan düzeltme işlemine karşı yükümlünün vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır.

Uygulamada düzeltme işleminin idare tarafından resen yapıldığı nadiren görülür ve hata düzeltme genel olarak mükelleflerin başvurusu üzerine yapılmaktadır.

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 ila 124. maddelerine veya İYUK'un 10 ila 11. 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[90]. VUK'un 122. maddesi uyarınca düzeltme istemi yazılı olarak yapılmalıdır.

Mükellefin başvurusu üzerine ya da vergi dairesince re'sen yapılacak düzeltme işlemi ancak 5 yıllık zaman aşımı süresi içerisinde yapılabilir.

1.2.4.5. Vergi Hatalarını Düzeltmede Zaman Aşımı

Vergi hatalarının düzeltilmesinde zaman aşımına ilişkin düzenleme VUK' un 126. maddesinde yer almakta, söz konusu madde ile VUK 114. maddede düzenlenen tarh zamanaşımına ilişkin hükme atıf yapılmaktadır. Buna göre, vergi hatasının gerçekleştiği takvim yılını izleyen yılın başından itibaren beş yıl geçtikten sonra vergi hataları düzeltilemez. Bu süre taraflar açısından hak düşürücü bir süredir. Bunun anlamı, zamanaşımı süresinin dolmasıyla, hatalı işlem vergi idaresi,

---

[89] Turgut Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Süryay Yayınları, İstanbul,2004, s. 383.

[90] Mehmet Küçükkaya, *a.g.e.*, s. 46.

tarafından re’ sen düzeltilemeyeceği gibi, mükellef tarafından da hata düzeltme talebinde bulunulamamasıdır.

1.2.4.6. Şikâyet Başvurusu

VUK' un 124. maddesine göre vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talepleri reddedilenler şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.

Şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurabilmek için, VUK’ un 124. maddesinde iki şart aranmaktadır. İlki, bu yola vergi mahkemesine dava açma süresi geçtikten sonra başvurulması, ikincisi ise düzeltme talebinin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılmasıdır[91].

Mükellefler tarafından yapılan düzeltme başvurusunun reddedilmesi durumunda ne kadar süre içerisinde üst mercie şikayet başvurusunda bulunulması gerektiğine ilişkin mevzuatta bir hüküm yoktur.

Şikayet yoluna başvurma süresine ilişkin bir görüşe göre şikayet başvurusunun 5 yıllık düzeltme zaman aşımı süresi içerisinde herhangi bir zamanda yapılmış olması gerekmektedir. Diğer görüşe göre ise şikâyet başvurusunun İYUK' un 11. maddesi uyarınca dava açma süresi içerisinde yapılması gerekmektedir[92]. Kanunda, şikâyet başvurusu için belirli bir süre öngörülmemesine rağmen, İYUK' un 11. maddesinden hareketle, şikâyet başvurusunun dava açma süresi içerisinde yapılması gerektiği şeklindeki bir yorum kanun koyucunun iradesine ters düşeceğinden, ilgililerin beş yıllık düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde şikâyet başvurularını yapabilecekleri kabul edilmelidir.

---

[91] Yusuf Karakoç, *Genel Vergi…*, s. 718.

[92] Yusuf Ziya Taşkan, “Düzeltme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:74, 1999, s. 131-139.

1.2.4.7. Hata Düzeltme ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma İlişkisi

Mükellef tarafından yapılan düzeltme başvurusunun idarece reddedilmesi veya idarece re'sen mükellef aleyhine düzeltme işlemi yapılması durumunda mükellefler dava açma yoluna gidebilir.

Mükellefin, dava açma süresi içerisinde veya dava açma süresi geçtikten sonra yapacakları düzeltme-şikayet başvurularının, idare tarafından hangi sürede sonuçlandırılacağı ve düzeltme-şikayet başvurusu üzerine davanın hangi sürelerde açılabileceği konusunda VUK'da bir düzenleme bulunmadığından İYUK 10[93] ve 11.[94]maddeleri uyarınca tarafların davranış sergileyeceği kabul edilmelidir. Buna göre, dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine açılacak davalar İYUK 11. maddeye göre, dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine açılacak davalar ise İYUK 10. maddeye göre açılacaktır. Öte yandan, İYUK' un yukarıda bahsi geçen maddeleri

---

[93] 1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. 2. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.

[94] 1. İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler.2. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, istemin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.

uyarınca, idare, düzeltme ve/veya şikayet başvurusu üzerine 60 gün içinde herhangi bir cevap vermezse istek zımnen reddedilmiş sayılacaktır.

Kendileri aleyhine hatalı bir işlem tesis edildiğini ileri süren kişiler, iki farklı şekilde hareket edebilir. Buna göre ilgililer, İYUK' un 7. 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 yapılmaksızın doğrudan yargıya gidilmesi olanaklı bulunduğundan, buradaki idari başvuru zorunlu olmayıp, ihtiyari niteliktedir[95]. 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[96].Bu durumda yargılama giderleri hatalı işlem tesis etmek suretiyle davanın açılmasına sebebiyet veren davalı idareye yükletilir.

VUK'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında; mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinde tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları düzenlemesine yer verildikten sonra, vergi hatalarına ait durumun saklı olduğu hükme bağlanmıştır. Bu durumda, ilgililerin beyanı üzerine tarh edilen vergilere karşı doğrudan dava açamayacağı, ancak düzeltme ve/veya şikayet yolunun işletilmesi sonrası dava açma yoluna gidebilecekleri sonucuna varılabilmektedir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, düzeltme başvurusu, otuz günlük dava açma süresi içinde yapıldığında vergi idaresinin ret yanıtı veya başvurunun 60 gün

---

[95] M. Nedim Akkurt, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş", *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 120, 2002, s. 30.

[96] Turgut Candan , *Vergilendirme Yöntemleri*…, s. 218.

içerisinde cevaplanmamak suretiyle reddedilmiş sayılması üzerine vergi davası açılabilir. Dava açma süresinin geçmesinden sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine doğrudan dava açma olanağı yoktur. Bu durumda, önce şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurulması, anılan kurum tarafından başvurunun açıkça veya zımnen reddi üzerine yetkili vergi mahkemesinde dava açılması gerekmektedir. Eğer ilgililer tarafından bu prosedür tamamlanmadan başka bir deyişle dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvuruları sonrası şikayet yoluna gitmeden doğrudan dava açmaları durumunda yargı yerlerince, idari merci tecavüzünün bulunduğu gerekçesiyle dava dilekçesinin görevli idareye gönderilmesine karar verilecektir. Böylece, ilgili tarafından tamamlanması gereken idari başvuru yolu bir nevi ilgilinin yerine Mahkeme tarafından tamamlanmaktadır. Edirne Vergi Mahkemesi'nin 17.7.2013 tarih ve E:2013/719, K:2013/912 sayılı kararında; " davacı şirket adına kesilen cezalara karşı, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun, vergi dairesince reddedilmesi üzerine şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na müracaat etmesi ve bu talebinin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca karara bağlanmasından sonra sonucuna göre idari dava açması gerekeceğinden, yasada öngörülen idari itiraz süreci tamamlanmadan açılan iş bu davada idari merci tecavüzü bulunduğundan dava dilekçesi ve eklerinin merciine tevdiine karar vermek gerekmektedir." şeklinde hüküm kurduğu görülmektedir[97]. Konuya ilişkin olarak Danıştay'ın da görüşleri bu yöndedir[98].

---

[97] Edirne Vergi Mahkemesi'nin 17.7.2013 tarih ve E:2013/719, K:2013/912 sayılı kararı, http//www.portal.uyap.gov.tr, (17.12.2015)

[98] Danıştay Dokuzuncu Dairesi' nin 15/10/2015 tarih ve E: 2015/7865, K: 2015/10755 sayılı kararı, http//www.portal.uyap.gov.tr, (17.12.2015)

İKİNCİ BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜM YOLU

Vergi uyuşmazlıkların çalışmanın birinci bölümünde değinilen idari yollarla çözülememesi ya da mükelleflerin bir takım nedenlerden dolayı idari çözüm yollarını tercih etmemesi durumunda uyuşmazlıklar yargısal aşamaya taşınabilmektedir.

Vergi 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[99]. Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından yargısal çözüm yolları, literatürde "mali muhakeme, mali yargı gibi terimlerle ifade edilmekle birlikte söz konusu terimler vergi uyuşmazlıklarının ötesinde devletin tüm alacaklarına ilişkin uyuşmazlıkları da kapsadığından daha geniş bir kavramı ifade eder. Bu nedenle yargısal çözüm yollarını; "vergi muhakemesi, vergi yargısı" gibi terimlerle ifade etmek daha doğru olur.

Bu bölümde, vergi yargısının genel yargı sistemi içerisindeki yeri ve vergi yargısının örgütlenme şekline, vergi yargılama usulüne hâkim olan ilkeler ile vergi yargılamasında kanun yolları konularına değinilerek vergi yargılamasında yeni bir kanun yolu olarak öngörülen "istinaf" kanun yoluna ilişkin ayrıntılı değerlendirmelerde bulunulacaktır.

2.1. Vergi Yargısının Genel Yargı Sistemi İçindeki Yeri

1982 Anayasa'sının üçüncü kısmının üçüncü bölümü "yargı" başlığını taşımaktadır. Bilindiği üzere devletin yasama ve yürütme yetkisinin yanında yargı

---

[99] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *a.g.e.*, s.183.

yetkisi de vardır. Devletin üç temel fonksiyonundan biri olan yargı yetkisi Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılmaktadır.

Yargı kavramı en basit olarak "hukuk kurallarının bağımsız ve tarafsız mahkemelerce belli bir olaya uygulanması suretiyle hukuki uyuşmazlıkları kesin olarak karara bağlamak" şeklinde ifade edilebilir. Yargılama bir konunun, kanundaki usul ve şartlar altında harekete geçen yargı merciince, iddia, savunma ve bunlardan çıkarılan karar aşamasına kadar, öngörülen usul ve araçlardan yararlanılarak araştırılması ve sonuçlandırılması işlemleridir[100].

Türkiye'de yargı örgütü tek tür olmayıp kollara ayrılmıştır. Kararları aynı mahkemede temyiz edilen mahkemelerin oluşturduğu topluluğa "yargı kolu" ya da "yargı düzeni" denir. Dolayısıyla Türkiye'de yüksek mahkeme sayısınca yargı kolu bulunmaktadır. Türk yargı sistemi, Anayasa yargısı, adli yargı, idari yargı, uyuşmazlık yargısı, seçim yargısı, askeri ceza yargısı ve askeri idari yargı olmak üzere başlıca yedi yargı kolu üzerine tesis edilmiştir. Bunlardan beşi sivil, ikisi askeri yargı şeklinde teşkilatlanmıştır. Bu yargı türlerinden her biri diğerlerinden bağımsız olduğundan aralarında derece farkı yoktur[101]. Türkiye'de Kara Avrupası Hukuku'nun da etkisiyle yargı ayrılığı sistemini benimsenmiştir. Yargı erki genel olarak ayrı ayrı teşkilatlanmış durumda olup adli ve idari yargı olmak üzere iki ana yargı kolu mevcuttur. Ancak Türkiye' deki çok başlı yargı sitemi, özellikle ayrı bir yargı kolu olarak askeri yargının varlığı ve her bir yargı koluna ilişkin yüksek mahkemelerin sayısının fazlalığı ve bu yüksek mahkemelerin zaman zaman birbiriyle çelişen nitelikte içtihat üretmeleri yargısal bir karmaşıklığa yol açtığı gibi hukuki eşitlik ilkesine aykırı olarak aynı konumda olan kişilerin farklı kurallara tabi olması sonucunu doğurmak suretiyle hukuk devleti ilkesinin zedelenmesine neden olmaktadırlar.

Bu yargı kollarından vergi yargısının da içerisinde bulunduğu idari yargı, devletin merkezi yönetim ve yerinden yönetim sistemleri içinde örgütlenmiş olan

---

[100] Mehmet Yüce, *Türk Vergi Yargısı,* Ekin Yayınevi, Bursa, 2010. s. 1.

[101] Yüce, *a.g.e.,* .s.7-8.

idare makamlarının kamu hukuku alanındaki eylem ve işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların çözüldüğü yargı koludur. Dolayısıyla idari yargı, idari makamların idare hukuku alanındaki işlem ve eylemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkları konu edinir. Böylece idari yargı, idarenin hukuka aykırı işlemlerinin iptal etmek, idari işlem ve eylemlerden zarar görenlerin zararlarının tazminini sağlamak işlevini üstlenmiş yargı koludur[102].

2.1.1. Vergi Yargısının İdari Yargı Sistemi İçerisindeki Yeri ve Kapsamı

Ülkemizde, vergi yargılaması bağımsız bir yargı kolu olarak değil, idari yargı kolunun içerisinde yer almaktadır. Vergi yargısının da içerisinde bulunduğu idari yargıya, 1982 Anayasa'sının 125 ve 155. maddelerde değinilmiştir. Anayasa'nın 125. maddesinde, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğundan bahsedilerek dolaylı olarak idari yargıya değinilmiş, Anayasa'nın 155. maddesinde ise idari yargının yüksek mahkemesi olarak Danıştay'ın, idari mahkemelerin kararlarının son inceleme mercii olduğundan bahsedilmiştir.

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[103].

İdari yargı, kamu kurumlarının idare hukuku sınırları içerisinde yapmış olduğu işlem ve eylemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklara bakan, adli yargının dışında, kendine özgü kuralları ve yargılama yöntemleri olan ayrı bir yargı koludur. Dolayısıyla bireylerin birbirleriyle olan ilişkilerinden doğanlar dışında kalan ve kamu hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklar idari yargı organlarınca çözüme kavuşturulur. Vergi yargısı ise idari yargının özel bir uzmanlık dalıdır. Vergi yargılaması idari yargı yerlerinde yapılır. İdari yargı organları; ilk derece

---

[102] Yüce, *a.g.e.,* s.17.

[103] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *a.g.e.,* s., s.185.

mahkemeleri olan idare ve vergi mahkemeleri ve itiraz-temyiz mahkemeleri olan Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır.

İdarenin yargı denetimine tabi olması, hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bu denetimin etkin bir biçimde gerçekleştirilebilmesi sadece tarafların menfaatlerini değil, kamunun menfaatini de ilgilendirmektedir. Zira idari yargılama hukuku ve vergi yargılaması hukuku birer kamu hukuku dalıdır ve vergi yargılaması ile gerçekleştirilen hukuka uygunluk denetimi, aslında davanın taraflarının hak ve menfaatlerini aşan bir durum ortaya koymaktadır[104].

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[105].

Vergi yargılamasında amaç, maddi gerçeğe ulaşmaktır. Bunun bir sonucu olarak, vergi yargıcı, tarafların ileri sürdükleri delillerle bağlı değildir ve re'sen araştırma yapma yetkisi ve hatta görevi ile donatılmıştır. Hâkimin tamamen aktif bir konumda olduğu bu sisteme, *"tahkik usulü"* adı verilmektedir[106].

2.2. Vergi Yargısında Örgütlenme

Türkiye'de vergi yargısı 1982 yılında kabul edilen üç temel kanunla düzenlenmiş bulunmaktadır. Bunlar 20.02.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMK) ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)'dur. 1982 yılına kadar Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilerle ilgili

---

[104] Erol Çırakman, *Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması*, Ankara, 1982, s. 105.

[105] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *a.g.e.*, s.185.

[106] Celal Karavelioğlu, *İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi*, 4. Baskı, Trabzon 1999, s. 635.

uyuşmazlıkların çözümünde ilk derece yargı organı olarak Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, gümrük vergilerinde ise Gümrük Hakem Kurulları görevli kılınmıştı. Bu kanunların yürürlüğe girmesiyle yargı sistemimizde önemli değişiklikler yapılmış; itiraz komisyonları kaldırılarak yerine vergi mahkemeleri kurulmuştur.

BİMK'nın 2. maddesi uyarınca bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınmak şartıyla Adalet Bakanlığı yetkilidir. 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. Mahkemeler arasındaki iş bölümü, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından belirlenmektedir.

İdari yargının görev alanını düzenleyen yukarıda bahsi geçen bu üç temel kanuna göre; vergi mahkemeleri, idari yargıda ilk derece mahkemeleri arasında özel görevli mahkemelerdir. Genel görevli mahkemeler ise, idare mahkemeleridir. Zira özel görevli idari mahkeme olan vergi mahkemelerinin görevi kanunla tahdidi olarak sayılmıştır.Sınırları kanunla çizilen vergi mahkemelerinin görev alanının dışında kalan ve Danıştay'ın görev alanına da girmeyen idari uyuşmazlıklar idare mahkemelerince çözümlenir. Sonuç itibariyle, özel görevli idari yargı yerleri olan vergi mahkemeleri ve Danıştay'ın görev alanına girmeyen idari uyuşmazlıkların "kanuni hakimi", idare mahkemeleridir.

Vergi yargılama organları üç başlıkta incelenebilir: 1-Vergi Mahkemeleri, 2- Bölge İdare Mahkemeleri, 3- Danıştay.

2.2.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakmaya yetkili olduğu uyuşmazlıklar dışındaki vergi uyuşmazlıklarına bakar.

Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı BİMK'nın 6. maddesinde belirlenmiştir.Buna 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) a bendinde belirtilen konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun (AATUHK) uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

Vergi mahkemeleri, yukarıda sayılan uyuşmazlıklar konusunda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır.

İdari yargı düzeninde, vergi mahkemelerinin, Danıştay'a oranla genel, ancak idare mahkemelerine oranla özel görevli mahkeme olarak düzenlendiği ve görev yaptığı görülmektedir[107].

BİMK'nın 4. maddesine göre, vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder.

Vergi mahkemeleri, kararlarını tek hâkim olarak veya kurul halinde verirler. Belirli bir parasal sınırı[108] aşmayan davalar, tek hâkim tarafından çözümlenirken, söz konusu parasal sınırı aşan davalar ile konusu para ile ifade edilemeyen davalar, bir başkan ve iki üyeden oluşan mahkeme kurulları tarafından salt çoğunluk ile karara bağlanır.

Ülkemizde 2016 yılı itibariyle 36 farklı ilde 65 tanesi faal olmak üzere 68 tane Vergi Mahkemesi bulunmaktadır.[109]

---

[107] Yusuf Karakoç, *Vergi Sorunlarının*…, s.116.

[108] Bu parasal sınır, her yıl VUK 'un mükerrer 298. maddesine göre yeniden değerleme oranında artmakta olup 2016 yılı için bu sınır 31.000-TL'dir.

[109] http://www.hsyk.gov.tr/adliteskilat/idari.pdf,(5/1/2016)

2.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Vergi yargısında itiraz mercii olarak görev alan bölge idare mahkemeleri, BİMK'nın 3. maddesi uyarınca, başkan ile en az iki üyeden oluşur, bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır, bölge idare mahkemelerinin gerektiğinde birden çok kurul halinde çalışabilir, kurulların oluşumu, aralarındaki iş bölümü ile kurullara kimin başkanlık edeceğinin Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenir, mahkeme başkanlarının kanuni sebeplerle yokluğunda, başkanlığa en kıdemli üye vekalet eder, aynı sebeplerle üye noksanlığı durumunda ise, bölgedeki idare ve vergi mahkemesi hâkimlerinden kıdem sırasına göre üye noksanlığı tamamlanır.

Bölge idare mahkemelerinin vergi uyuşmazlıklarında devreye girmeleri sınırlıdır. Bölge idare mahkemeleri, vergi mahkemelerince verilen kararları itirazen incelerler, doğrudan bölge idare mahkemesine vergi davası açılamaz.

2576 sayılı BİMK' nın 8. maddesine göre bölge idare mahkemelerinin görevleri şunlardır;

a) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından 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.

Ülkemizde 2016 yılı itibariyle 28 Bölge İdare Mahkemesinden 25 tanesi faal olarak görev yapmaktadır[110].

Başkan ve üyeleri Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından atanan bölge idare mahkemelerinde, bir başkan ve iki üyeden az olmamak üzere yeteri kadar üye görev yapmaktadır. Üyeler arasındaki iş bölümü bölge idare mahkemesi başkanı tarafından sağlanır. Dava dosyaları bölge idare mahkemesi başkanı tarafından bölge idare mahkemesi üyelerine havale edilir ve bir başkan ve iki üyeden

[110] http://www.hsyk.gov.tr/adliteskilat/idari.pdf,(5/1/2016).

oluşan mahkeme kurulları tarafından salt çoğunluk ile karara bağlanır.Bölge idare mahkemelerinin kararları kesin olup, bu kararlar aleyhine kanun yoluna gitme olanağı yoktur.

2.2.3. Danıştay

Danıştay'ın kuruluşunu ve görevlerini düzenleyen 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca, Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme mercidir. Ayrıca, Anayasa'nın 155. maddesi uyarınca, Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.

Danıştay on beşi dava dairesi, ikisi de idari daire[111] olmak üzere toplam on yedi daireden oluşmaktadır[112]. Bu dairelerden dördü vergi davalarına bakmakla görevlidir. Bunlar vergi dava daireleri olarak adlandırılmaktadır. Vergi dava daireleri; Danıştay'ın Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu daireleridir.

Danıştay'ın her dairesi, bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşur, uyuşmazlıklar bir başkan ve dört üyenin katılmasıyla toplanan beş kişilik heyetçe görüşülür ve davalar salt çoğunlukla karara bağlanır. Müzakereler gizli yapılır.

14 Şubat 2011 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 6110 sayılı Kanunla, Danıştay Kanunu'nun 13.maddesinde yapılan düzenleme ile, üye sayısının yeterli olması durumunda aynı dairede birden fazla heyetin oluşturulabilmesine imkân getirilmiş olup, bu düzenleme Danıştay'ın iş yükünün eritilebilmesi adına faydalı

---

[111] Danıştay'ın 1. ve 17. Dairleri İdari Daire olarak kurulmuşken, Danıştay Başkanlık Kurulunun 22/12/2014 tarih ve 2014/16 sayılı kararıyla17. Daire idari dava dairesi olarak görevlendirildiğinden uygulamada sadece 1. Daire idari daire olarak görev yapmaktadır.

[112] Danıştay Kanunu 13. Maddesi, 2/12/2014 tarihli ve 6572 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle, bu fıkrada yer alan "on dördü" ibaresi "on beşi", "biri" ibaresi "ikisi" ve "on beş" ibaresi "on yedi" şeklinde değiştirilmiştir.

olmakla birlikte aynı dairede farklı kararlar çıkması olasılığı nedeniyle birtakım sorunlara yol açabilecektir. Danıştay'ın farklı daireleri arasındaki içtihat farklılıkları dahi uygulamada İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun işlevsel olarak çalışamaması nedeniyle hukuki eşitlik ilkesini ihlal edici sorunlara yol açarak yargıya olan güveni zedelerken aynı dairede farklı içtihatlar oluşması daha önemli problemlere yol açacaktır. Öte yandan, bu hususta yapılan bir bireysel başvuruda, Anayasa Mahkemesi bir kararında[113] aynı derecedeki yargı mercileri arasındaki içtihat farklılıklarının tek başına adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde kabul edilemeyeceğine hükmetmiş, başka bir kararında[114] ise, aynı olaya ilişkin olarak

---

[113] "Benzer konularda aynı derecedeki yargı mercileri arasındaki içtihat farklılıkları tek başına adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde kabul edilemeyeceği gibi, derece mahkemeleri veya temyiz mercilerinin, uyuşmazlıklara ilişkin olarak, tarafların talepleri ve delilleri arasındaki yorum farklılıkları da tek başına adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde kabul edilemez (B. No: 2012/1056, § 36, 16/4/2013)",Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm, 13/06/2013 tarih ve Başvuru No: 2013/2428 sayılı kararı, http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/f763e964-c509-4873-bd81-7c450eb5c994?wordsOnly=False, (22.1.2016)

[114] " Buna göre somut olayda, aynı duruma ilişkin farklı yargı kollarına bağlı mahkemelerde açılan davalarda farklı hukuki sonuçlara ulaşıldığı açık olup, uygulamada bu tür ihlalleri ortadan kaldıracak mekanizmaların bulunduğu, ancak yetersiz kaldığı ve etkili bir çözüm sunamadığı görülmektedir. Örneğin, aynı yargı kolundaki mahkemeler arasında var olan içtihat farklılığını giderecek "içtihadı birleştirme kararı" yöntemi ile farklı yargı kolları arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlığını giderecek "Uyuşmazlık Mahkemesi"ne başvuru sistemi gibi yolların bulunduğu, fakat somut olay açısından gerek pratikte gerekse mevzuattan kaynaklı nedenlerle bu mekanizmaların işletilemediği anlaşılmaktadır. Açıklanan nedenlerle, mevcut yapısal mekanizmanın işletilmesindeki eksiklikle birlikte ele alındığında, aynı olaya ilişkin olarak farklı yargı kollarına ait mahkemelerce farklı kararlar verilmiş olmasının, başvuruculların açtığı davanın görülmesi bakımından hukuki belirsizliğe ve güvensizliğe neden olduğu ve başvurucular açısından öngörülemez bulunduğu sonucuna varılmakla, başvuruculların Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal

farklı yargı kollarına ait mahkemelerce farklı kararlar verilmiş olmasının, hukuki belirlilik ilkesine aykırı olarak,başvurucuların açtığı davanın görülmesi bakımından belirsizliğe ve güvensizliğe neden olmak suretiyle Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Danıştay'ın vergi dava daireleri dışında, vergi dava daireleri kurulu ile İçtihatları Birleştirme Kurulu da, vergi uyuşmazlıklarının çözümü, vergi hukukunda birliğin sağlanması ve vergi hukukunun geliştirilmesi açısından önemli role sahiptir[115]. Bu kurullar arasından vergi dava daireleri kurulunun görevi; vergi mahkemelerinin, bozma kararı sonrası verdiği direnme kararlarını ve vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdikleri kararları temyiz organı olarak inceleyip karara bağlamak iken, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 18, 39 ve 40. maddelerinde düzenlenen İçtihatları Birleştirme Kurulu dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kararları arasındaki aykırılıkları gidermekle görevlidir. Kurulun kararlarına, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler[116] ve idare uymak zorundadır.

Anayasa'nın 155. maddesi uyarınca, Danıştay üyelerinin, dörtte üçü idari yargı hâkim ve savcıları arasından Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca; dörtte biri ise diğer görevliler arasından Cumhurbaşkanınca seçilir. İdari yargı hakim ve savcılarının Danıştay üyeliğine seçilebilmeleri için birinci sınıfa ayrıldıktan sonra en az üç yıl bu görevlerde başarı ile çalışmış olmaları ve birinci sınıfa ayrılma niteliğini kaybetmemeleri gereklidir. Danıştay üyesi seçilebilmek için hâkimlik ve savcılık mesleğinde on yedi yıl çalışmış olmak şarttır. Danıştay üyelerinin görev süresi sınırlaması yoktur.

---

edildiğine karar verilmesi gerekir.", Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm, 21/01/2015 tarih ve Başvuru No: 2013/135 sayılı kararı, http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/b7dfd2c5-7108-4c2a-8c50-2d2ac43442c9?wordsOnly=False, (08.05.2016)

[115] Yusuf Karakoç, *Vergi Sorunlarının*…,s.113.

[116]İdari mahkemeler kavramından; bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri anlaşılmaktadır.

2.3. Vergi Yargılamasına Hâkim Olan İlkeler

Vergi yargılaması hukuku, kurumlar bakımından medeni yargılama hukukuna, ilkeler bakımından ise, ceza yargılaması hukukuna yakındır. Çünkü İYUK'un 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan yollama, vergi yargılaması hukukunda medeni yargılama hukukunun bazı kurumlarından ve kurallarından yararlanma imkânı vermektedir. Öte yandan, vergi hukukunun kamu hukuku niteliği de ceza yargılaması hukuku ilkelerinden bazılarının vergi yargılaması hukukunun özellikleri de dikkate alınmak suretiyle benimsenmesi sonucunu doğurmaktadır[117].

Vergi yargılamasına hâkim olan ilkelerden anlaşılması gereken, vergisel uyuşmazlıkların yargısal yolla çözüme kavuşturulmasında davanın açılmasından kararın kesinleşmesine kadar olan süreçte uygulanan temel usul kurallarıdır.

Vergi yargılamasına hakim olan ilkeleri, genel olarak; re'sen araştırma ilkesi, yazılı yargılama ilkesi, toplu yargılama usulü ilkesi olarak ifade edebiliriz.

2.3.1. Re'sen Araştırma İlkesi

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı organlarına re'sen araştırma yetkisi verilmiştir. Mahkeme, uyuşmazlığın çözümünde, tarafların getirdikleri bilgi ve belgelerle bağlı olmayıp, davaya konu eylem ya da işlemin hukuka uygunluğunu, tarafların getirdikleri bilgi ve belgelerle yetinmeden, bizzat kendisi, herhangi bir talep olmaksızın araştırabilir. İdari yargı yerlerinin bu yetkisine re'sen araştırma yetkisi denilmektedir[118].

Re'sen araştırma ilkesinin hukuki dayanağını oluşturan İYUK'un 20. maddesi uyarınca, Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar.

---

[117] Yusuf Karakoç, *Vergi Sorunlarının…*,s.186.

[118] Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005, s. 55.

Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu hususta ki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.

İdari yargı yerleri, re'sen araştıma ilkesini düzenleyen bu hükme istinaden, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirilmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler. İdari yargı yerleri buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasında da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilirler, iddia ve savunmalarda olaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığının serbestçe araştırabilecekleri gibi, tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya da yönelebilirler[119].

Re'sen araştırma ilkesinin tam ve doğru olarak uygulanmaması hem usul yönünden verilecek kararlarda hata yapılması sonucunu, hem de mahkeme kararının yeterli ve doğru gerekçeye oturtulmaması sonucunu doğurabilir[120]. Bu bakımdan söz konusu ilke davacı ve davalıya hukuki anlamda güvence sağlamaktadır. Gerçeğe ulaşılma doğrultusunda yapılan araştırma ve incelemelerin idarenin yerine geçme olarak düşünülmesi mümkün değildir[121].

Öte yandan, VUK'un 3. maddesinde, yer alan "vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği" şeklindeki hüküm uyarınca, vergi yargılamasında, kural olarak taraflar her türlü delile başvurabilir ve vergi yargılamasında delil serbestisi ilkesi geçerlidir. Mükellefler iddialarını defter-belge kayıtları, bilirkişi raporları gibi delillerle kanıtlayabilirler. Ancak re'sen araştırma ilkesinin sonucu olarak, hâkim,

---

[119] Danıştay 4. Dairesi'nin, 17/12/2015 tarihli ve E. 2015/3872,K : 2015/7427 sayılı kararı, https://portal.uyap.gov.tr,(1/4/2016)

[120] Celal Karavelioğlu, *a.g.e.*, s.635.

[121] Danıştay 9. Dairesi'nin, 20.05.2004 tarih ve E. 2002/5192, K. 2004/3381 sayılı kararı, https://portal.uyap.gov.tr, (9/12/2015)

taraflarca sunulan kanıtlarla sınırlı olmadan maddi gerçeğe ulaşabilmek için kendiliğinden araştırma yoluna gidebilir.

Re'sen araştırma yetkisi ilk derece mahkemelerin yanı sıra bölge idare mahkemesi ve Danıştay'a da verilmiştir. 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan; "İncelenmekte olan işler hakkında lüzum görülen her türlü evrak getirtilebileceği ve bilgi istenebileceği gibi, tamamlayıcı veya aydınlatıcı bilgiler alınmak üzere ilgili dairelerden veya uygun görülecek diğer yerlerden yetkili memur ve uzmanlar da çağırılabilir" hükmü, Danıştay'ın re'sen araştırma yetkisinin dayanağını oluşturmaktadır.

Bununla birlikte, Danıştay'ın re'sen araştırma yetkisinin sadece ilk derece yargı yeri olarak bakmakta olduğu davalar için söz konusu olduğunu, temyizen incelediği davalarda re'sen araştırma yetkisinin bulunmadığını ileri süren görüşler de vardır[122]. Ancak, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 49. maddesinde, ilk derece-temyiz ayrımı yapılmadığından, Danıştay'ın baktığı bütün davalarda re'sen araştırma yetkisi kullanması gerektiği düşünülmektedir. Böylece yerel mahkeme tarafından, re'sen araştırma yapılmaksızın veya re'sen araştırmaya gerek görülmeksizin verilen kararların temyiz aşamasında Danıştay'ca basit bir araştırma sonucu aydınlatılabilecek nitelikte uyuşmazlıkların gereksiz yere bozularak yerel mahkemeye geri gönderilmesinin önüne geçilmesi suretiyle usul ekonomisi uyarınca davaların daha hızlı ve daha az maliyetle sonuçlanması sağlanacaktır. Ancak bu görüşün savunulmasının, Danıştay'ın iş yükünü arttırması suretiyle "temyiz mahkemesi" olma özelliğini zayıflatacağı da ileri sürülebilir. Uygulamada ise, Danıştay'ın bazı dairelerinin temyiz aşamasında da bu yetkiyi kullanmasına rağmen bazı dairelerinin ise bu yetkiyi kullanmaksızın, "re'sen araştırma ilkesi uyarınca, mahkemenin gerekli araştırmaları yaparak elde edilecek sonuca göre bir karar vermesi" gerekçesiyle yerel mahkeme kararlarını bozarak dosyayı yerel mahkemeye geri gönderdiği görülmektedir[123].

---

[122] Kazım Yenice, Yüksel Esin, *İdari Yargılama Usulü*, Arısan Matbaacılık, Ankara, 1983, s. 539-540

[123]Danıştay 4. Dairesi, 7.2.2012 tarih ve E. 2009/5545, K. 2012/324 sayılı Kararı, https://portal.uyap.gov.tr, (9/12/2015)

İYUK'un 20/1. maddesi uyarınca mahkemelerin, gerekli her türlü bilgi ve belgeyi taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle, re'sen araştırma ilkesi kapsamında bilgi ve belge isteme yetkisi, uyuşmazlığın tarafları ile sınırlı olmayıp, yargılamanın tarafı olmayan üçüncü kişilerden de bilgi ve belge talep edebilir.

Re'sen araştırma yetkisinin sınırını İYUK' un 20/3. maddesi belirlemiştir. Buna göre, mahkemeler tarafından istenen bilgi ve belgeler; devletin güvenliğine veya Devletin yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleri ile birlikte yabancı devletlere ilişkin ise Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Bu durumda verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez. Başka bir deyişle devlet sırrı olduğu ileri sürülerek mahkemeye ibraz edilmeyen bilgi-belgeler delil olarak kabul edilemez.

2.3.2. Yazılılık İlkesi

İYUK'un 1. maddesinde, "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır" hükmü yer almaktadır.

Yazılı yargılamada, dava ve cevap dilekçeleri yazılı olarak verilir ve şekle tabidir. Kararlar, genelde duruşmasız olarak evrak üzerinden yapılan inceleme sonucu verilir. Mahkeme, tarafların yazılı iddia ve savunmaları ile bu iddia ve savunmaları desteklemek amacıyla dosyaya ibraz ettikleri belgeleri ve ilgili kişi ve kuruluşlardan bizzat getirteceği diğer bilgi ve belgeleri değerlendirmek; gerektiğinde keşif yapmak ve bilirkişinin görüşüne başvurmak suretiyle yargıya ulaşmak durumundadır[124].

Vergi yargılamasında yazılı yargılama ilkesinin uygulanmasının amacının, duruşmalarda yaşanan bir takım usuli eksiklikler nedeniyle davaların sürekli

[124] Turgut Candan, *Açıklamalı İdari*…, s. 53.

ertelenmesinin önüne geçilerek uyuşmazlığın çözüm süresini kısaltmak olduğu söylenebilir.

Yazılı yargılama ilkesinin bir sonucu olarak, vergi yargılamasında kural olarak uyuşmazlık dosya üzerinden çözümlenir; duruşma istisnai olarak yapılır. İYUK'un 17. maddesine uyarınca; belirli bir parasal sınırı aşan[125] davalar ile konusu para ile ifade edilemeyen davalarda taraflardan birinin istemi üzerine duruşma yapılır. İtiraz ve temyiz ve aşamalarında ise taraflarca yapılan duruşma talebi üzerine duruşma yapılması Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesinin takdirine bırakılmıştır. Dolayısıyla ilk derece mahkemesi olarak bakılan davalarda yukarıda sayılan belirli şartların varlığı halinde duruşma yapılması zorunlu iken, temyiz-itiraz aşamasında duruşma yapılması tamamıyla yargı yerinin takdirindedir.

Yazılı yargılama ilkesinin bir diğer sonucu da vergi yargılamasında, yemine ve şahit ifadesine başvurulamamasıdır. Danıştay 3. Dairesi' nin, 24.12.1986 tarih ve E:1986/1201, K:1986/2706 sayılı kararında; "mükelleften hayvan satın alan şahsın duruşmada şahit olarak dinlenilerek şahide yemin teklif edilmesinde ve şahidin yemine icabet etmediği gerekçesiyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle karar verilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır" şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Öte yandan, vergi yargılamasında, mahkeme tarafından şahit ifadesine başvurulması yolu kapalı iken, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin (B) bendinde; "Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz" hükmü karşısında, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan şahit ifadesinin, taraflarca ispatlama vasıtası olarak kullanılabileceği düşünülebilir. Kural olarak taraflar iddialarını ispat etmek için her türlü delile başvurabilirler.

Türk vergi sisteminde "delil serbestliği ilkesi" benimsenmiştir. Yalnızca defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle olayın gerçek mahiyetini tespit

---

[125] Bu sınır 2016 yılı için 31.000-TL'dir.

etmek kimi zaman mümkün olmamaktadır. Türk vergi hukukunda delil serbestliği ilkesinin iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan birisi "yemin", diğeri de "şahit ifadesi"dir[126].

2577 sayılı İYUK'un " Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller " başlıklı 31. maddesinde; "Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin 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 sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re'sen yapılır. Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır." hükmü yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3. maddesinin (B) fıkrasında ise; "İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir" hükmü yer almaktadır.

İdari davaların kendine özgü yapı ve nitelikleri gözetilerek bu tür davaların açılması, görülmesi ve sonuçları ile ilgili bütün temel düzenlemeler 2577 sayılı

---

[126] Övül Çölgezen, "İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi", *Vergi Dünyası*, Sayı:334, Haziran 2009, s.104.

İYUK ile düzenlenmiş, hukuk yargılaması ile benzerlik gösteren bazı konular için de 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na[127] yollamada bulunulmuştur[128].

İYUK' un 31. maddesiyle HUMK'a (yeni haliyle HMK) atıf yapılan haller arasında tanıklık müessesesi yer almamaktadır. Dolayısıyla HMK'nın şahitlik ile ilgili hükümlerinin idari yargılamada uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Ancak, belirtmek gerekir ki, İYUK madde 31'de HMK'ya atıf yapılırken tanık delilinden söz edilmemesinin sebebi, idari yargılama hukukunda yazılılık ilkesinin geçerli olması ve dolayısıyla kural olarak duruşma yapılmamasıdır. Bu nedenle, tanık delilinin idari yargıda *"yöntemin niteliğine uymadığı"*[129] ileri sürülmektedir. Buna karşın, idari davalarda da duruşma yapılması mümkündür[130]. Dolayısıyla, duruşmada tanık dinlenmesinin mümkün olması şeklinde yapılan yorumun maddi gerçeğe ulaşmayı hedefleyen vergi yargılamasının bu özelliğine daha uygun bir yorum olacağı söylenebilir.

2577 sayılı Kanun'unun 31. maddesinde, "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır" hükmü yer almaktadır. Madde metninde yer alan "ilgili hükümler" ibaresinden ne anlaşılması gerektiği hususunda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca verilen bir kararda:[131] "İYUK'un 31. maddesi ile VUK'a yapılan bu göndermenin VUK'un

---

[127] 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK), yerini 04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na (HMK) bırakmıştır.

[128] Öztürk, İlhami, "Vergi Yargılamasında Tanıklık Müessesesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S:225, Haziran 2007, s.86.

[129] Şeref Gözübüyük, *Yönetsel Yargı*, Güncelleştirilmiş 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.511.

[130] 2577 sayılı Kanun, madde 17, 18 ve 19.

[131] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 17/11/2000 tarih ve E:2000/316, K:2000/371 sayılı kararı. https://portal.uyap.gov.tr/, (9/12/2015)

377, 378 ve mükerrer 378. maddeleriyle ilgili olduğu kuşkusuzdur" şeklinde hüküm kurulmuştur.

VDDK'nın, bu kararıyla maddede VUK'a yapılan yollamanın sadece vergi yargılamasına ilişkin olan 377, 378 ve mükerrer 378. maddelerle sınırlı olduğunu belirterek yollamayı yargılama aşaması ile sınırlı tutmasına rağmen, doktrinde öne çıkan görüş vergilendirme ve yargılama aşamalarının bir bütün oluşturduğu, bu sebeple de 31. maddede yapılan yollamanın Vergi Usul Kanununun vergilendirmeye ilişkin maddelerini de kapsadığı yönündedir. Bunun neticesi ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesindeki "Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz" hükmü gereği tanık beyanının vergi yargılamasında bir delil olarak kullanılabilmesidir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378. maddesine 21/01/1983 tarih ve 2791 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile getirilen "Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler" hükmü ile duruşmalarda, vergi inceleme elemanları ile vergi mükellefinin mali müşavir veya muhasebecisinin dinlenmesinin mümkün kılınması da tanık dinletilememesinden kaynaklı sorunları gidermek için yapılmış bir düzenlemedir[132].

Diğer taraftan yazılılık ilkesi gereğince vergi yargısı kural olarak dosya üzerinden yürütüldüğünden uygulamada tanığı mahkeme huzuruna çıkararak sözlü beyanda bulunmasını sağlayamayan taraf, bu işlemi noter aracılığıyla yapmaktadır. Bu durumda taraf, tanığı noter huzurunda dinletip, noter tarafından tespit edilen yazılı beyanı dava dosyasına koymakta ve böylece bu tür beyanlar bazen Danıştay ve vergi mahkemeleri tarafından delil olarak kabul edilmektedir[133].

---

[132] Selçuk Hondu, *İdari Yargılama Usulünde Tanık,* I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, Ankara 1990, s. 268.

[133] Mehmet Yüce, *a.g.e.*, s.201.

VUK'un 3. maddesinde; " şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz " denilmektedir. Bu düzenlemeye göre; tanık ifadesinin vergi incelemesi yapanlar ya da mükellefler tarafından kanıtlama aracı olarak kullanılabilmesi için iki koşulun gerçekleşmiş bulunması gerekmektedir[134].

Vergi Hukukunda tanık ifadesinin kanıtlama vasıtası olarak kullanılabilmesi için ilk koşul; ifade sahibinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii bulunmasıdır. "İlginin tabii bulunmasından" kastın ne olduğu, fıkra metninde açıklanmış değildir. Danıştay kararlarında da, bu konuda yapılmış bir tanımlama ya da açıklamaya rastlama olanağı yoktur. Bu açıklamaya, ancak tanığa kanıtlama vasıtası olarak hukuki değer atfeden Danıştay kararlarının yorumlanmasıyla ulaşmak mümkün olabilir. Buna göre; tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii kabul edilebilmesi için bu olayı ve bu olaya ilişkin muameleleri bilmek durumunda olacağı bir konumda bulunması gerektiği anlaşılmaktadır. Örneğin, emtia alıcısının, faiz karşılığı borç alan kişinin, hekimin hastalarının, avukatın müvekkillerinin, mükellefin muhasebecisinin, kiracının, işyerinde çalışan işçinin, taşıt sürücüsünün, komisyoncunun tarafı bulunduğu hukuki muamele veya ilişki dolayısıyla, vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii bulunduğu kabul edilmektedir [135].

Madde hükmü, tanık ifadesinin vergi hukukunda kanıt olarak değer taşıyabilmesi için; ayrıca, ifade sahibinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin açık olması koşulunu da aramaktadır. Tanığın içinde bulunduğu konum sebebiyle vergiyi doğuran olayla ilgisinin ilk bakışta doğal görünmesi mümkündür. Ancak; doğal görünen bu ilgi, her zaman gerçekte var olmayabilir. Örneğin; mükellefin bulunmadığı zamanlarda işlerini yürüten oğlunun söz konusu işle ilgisi doğal bulunmakla birlikte, bu durum, doğal ilginin mükellefin işinin tümünü kapsadığı, diğer bir anlatımla, yalnızca babasının bulunmadığı zamanlarda işin başında bulunan oğlunun, işin tümünün yürütümünden haberdar olduğu anlamına gelmez. Bu nedenle, bu kişinin, mükellefin tüm faaliyetini, kapsayacak şekilde vermiş olduğu ifadenin

---

[134] Turgut Candan, *Açıklamalı İdari*…, s.803,804.

[135] Gös. Yer.

kanıt olarak değeri olamaz. Bu bakımdan; vergilendirmede ifadesi kanıt olarak kullanılacak tanığın vergiyi doğuran olayla doğal ilişkisinin açık olarak anlaşılabilmesi de gereklidir[136]. Bu hususa ilişkin olarak Edirne Vergi Mahkemesi bir kararında[137], özetle; "olayda, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık olan ve davacıyla aralarında bir husumet olmadığı anlaşılan davacının kiracısı nezdinde tutulan tutanak esas alınarak iş yeri sahibi olan davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezalarında mevzuata aykırılık yoktur" şeklinde hüküm kurmuştur. Benzer şekilde Danıştay bir kararında[138], özetle, "davacıdan emtia alan kişilerin vergiyi doğuran olaylarla ilişkilerinin doğal ve açık olduğunda kuşku bulunmadığından, bu olaylarla ilgili olarak yapmış oldukları açıklamalara kanıt değeri tanınması, Vergi Usul Kanununun yukarıda açıklanan 3. maddesinin hükmü gereği olduğundan, bu ifadelerde bildirilen rakamların, matrahın belirlenmesinde esas alınabileceği" şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da aynı gerekçeleri benimseyerek bir kararında[139], Kanunun gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasında yemin hariç her türlü delile izin verdiği, olayda ise vergiyi doğuran olayla ilişkisi açık bulunan ve davacı ile aralarında husumet bulunduğu da tespit edilemeyen alıcı ifadelerinin maddi delil niteliğinde olduğu, bu durumda, alıcı ifadeleri esas alınarak bulunan matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyattın hukuka uygun olduğuna hükmetmiştir.

Öte yandan, genel yargılama ilkeleri uyarınca, vergi yargılamasında da, davacı ile aralarında husumet bulunan tanık beyanının tek başına ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı açıktır.

---

[136] Turgut Candan, *Açıklamalı İdari…*, s. 806.

[137]Edirne Vergi Mahkemesi, 27/11/2014 tarih ve E: 2014/254, K: 2014/651 sayılı kararı, http:portal.uyap.gov.tr,(16/12/2015)

[138]Danıştay 7.Dairesi'nin, 18.11.2003 tarih ve E:2000/8161, K:2003/4804 sayılı kararı, https://portal.uyap.gov.tr/,(9/12/2015)

[139]Danıştay VDDGK., 15.03.2002 tarih ve E:2002/12,K:2002/101 sayılı kararı, https://portal.uyap.gov.tr/, (9/12/2015)

Şahit ifadesinin ispat vasıtası olarak kullanılabilmesi için şahit ile mükellef arasında husumet bulunmaması, şahidin zarar kastıyla ya da çıkar sağlamak amacıyla mükellef aleyhine beyanda bulunmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Danıştay, mükellefle aralarında husumet bulunan müşteri beyanlarının, mükellef aleyhine kanıt teşkil etmeyeceğine hükmetmiştir[140]. Benzer şekilde, Danıştay bir kararında, inceleme elemanına gerçek dışı beyanda bulunan ve alacaklıyı zarara uğratmak amacı taşıdığı anlaşılan tanık ifadesine itibar edilemeyeceğine hükmetmiştir[141].

2.3.3. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

2576 sayılı BİMK'nun 7. maddesinde, belirli bir parasal sınırın altında kalan uyuşmazlıkların tek hâkim tarafından çözüme bağlanacağı kurala bağlanmıştır. Dolayısıyla mevzuatta istisnai olarak tek hâkimle bakılacak davalar sayılmak suretiyle vergi yargılamasında kural olarak toplu yargılama ilkesinin benimsenmiş olduğu söylenebilir. Ancak, üçüncü bölümde daha ayrıntılı olarak değinileceği üzere uygulamada tek hâkimle bakılan davaların kurul halinde bakılan davalardan çok daha fazla olduğu görülmektedir. Uyuşmazlıkların daha hızlı çözüme kavuşturulması adına son dönemlerde mevzuat hükümlerinde yapılan değişiklikler ile tek hâkim tarafından çözümlenecek davalara ilişkin parasal sınırın arttırılmasının bunda önemli bir etken olduğu söylenebilir.

Toplu yargılama usulüne ilişkin kurallar 2576 sayılı BİMK ve 2577 sayılı İYUK'ta düzenlenmiştir.

2576 sayılı BİMK'nın 4. maddesinde; mahkemelerde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunacağı; mahkeme kurullarının, başkan ile iki üyeden oluşacağı hüküm altına alınmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 22. maddesinde; davaların karara bağlanma usulü düzenlenmiş, 23. maddesinde de; her dava dosyası için

---

[140]Övül, Çölgezen, *a.g.m.*, s.10.

[141]Danıştay 3.Dairesi'nin, 15.01.1987 gün, E.1986/1213, K.1987/137 sayılı kararı. http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/, (9/12/2015)

görüşmelere katılan Başkan ve üyelerin ve tarafların ad ve soyadlarını, incelenen dosya numarasını, kısaca dava konusunu ve verilen kararın neticesini gösteren bir tutanak düzenleneceği, bu tutanakların görüşmeye katılanlar tarafından aynı toplantıda imzalanacağı ve dosyalarında saklanacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun, kararlarda bulunacak hususları düzenleyen 24. maddesinin (h) bendinde de; kararlarda, kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hâkimin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oylarının belirtileceği hükmü yer almıştır.

Toplu yargılama usulünün uygulamada bir takım avantajlarının ve dezavantajlarının olduğu görülmektedir.

Toplu yargılama usulü ile üç hâkim bilgi ve tecrübelerini bir araya getirmek suretiyle karar vermekte böylece tek hâkim tarafından verilen kararlara oranla daha adil ve isabetli karar verme olasılığı artmakta, aynı zamanda karşılıklı bir denetim sağlanmış olmaktadır.

Doktrinde toplu yargılama usulünün yargılama sürecini uzatması, sorumluluğun kurul üyeleri arasında dağılması sonucunda incelemenin yüzeysel kalması, daha çok idari kurullar için gerekli olan mahkeme başkanlarının varlığının adalet kavramı ile bağdaşmaması gibi nedenlerle toplu yargılama usulünün bir takım sakıncalara yol açtığı ileri sürülmektedir.

Toplu yargılamada, havale edilen hâkim tarafından dosyanın kuruldaki diğer hâkim ve mahkeme başkanına anlatılması, kurula katılan hâkimlerden yarısından fazlasının aynı yönde oy kullanıp görüş bildirmelerinin gerekliliği nedeniyle karar verme sürecinde yaşanan zorluklar, verilen kararların yazımı ve imzaya çıkması gibi süreçlerin yargılamanın süresini uzattığı açıktır. Ancak toplu yargılama usulü ile özellikle mesleğe yeni başlamış hâkimlerin bilgi ve tecrübelerinin artması ve verilen karaların daha isabetli ve adil olması gibi avantajlar sağlandığı görülmektedir. Öte yandan toplu yargılamada kararlar, oyçokluğu ile alınmakta ve kurula katılan mahkeme başkanı da hiyerarşik bir amirden ziyade tıpkı kuruldaki diğer hâkimlerle eşit oya sahip olmaktadır.

2.4. Vergi Yargılaması Usulü

Vergi yargılamasında, yargılama sürecinin başlangıcını ifade eden dava dilekçesinde bulunması gereken hususlardan nihai karar verilmesine ve kanun yolu aşamalarında; başka bir deyişle davanın açılmasından hükmün kesinleşmesine kadar olan süreçteki uyulması gereken usuli kurallar bütününü oluşturan yargılama usulüne ilişkin düzenlemeler esasen 2577 sayılı İYUK'ta yer almakla birlikte, 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile 2576 sayılı BİMK'da belli başlı usul hükümleri bulunmaktadır.

İdari yargı yerlerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacak usul kuralları 2577 sayılı İYUK'ta düzenlenmiştir. Anılan Kanun'un 31. maddesiyle İYUK'ta düzenlenmeyen konularda ise Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na (HMK) atıf yapılmıştır. İYUK ile HMK'ya atıf yapılan bu konular; ehliyet, hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, üçüncü şahısların davaya katılması, tarafların vekilleri, davanın ihbarı, feragat ve kabul, mukabil dava, teminat, bilirkişi, delillerin tespiti, keşif, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler olarak belirlenmiştir. Maddenin son fıkrasında ise; bu Kanun ve HMK'ya atıfta bulunulan durumlar saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde 213 sayılı VUK'un ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

2.4.1. Vergi Davasının Konusu

2576 sayılı BİMK' nın 6. maddesi uyarınca, 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 ile 6183 sayılı Kanun'dan kaynaklanan kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar vergi davasının konusunu oluşturmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 378. maddesine göre vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde

istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

2577 sayılı İYUK uyarınca vergiye ilişkin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler davaya konu edilebilirler.

Kesinlik kavramı, işlemi tesis eden idarenin nihaî iradesini ortaya koymasını gerektirmekte, başka bir deyişle dava açılmadan önce işlemin mevzuatta öngörülen idari prosedürün bütün aşamalarını tamamlamış olması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, işlemin hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için bir başka idari makamın onayına ihtiyaç duyması halinde, kesin olmayan bir idari işlemden söz edilmektedir. Örneğin, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi uyarınca, yükümlüler, kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı doğrudan vergi davası açamazlar, tesis edilen işlemlere karşı öncelikle bir üst makama itiraz ederek söz konusu işlemi kesinleştirerek üst makam tarafından verilecek olumsuz cevabı dava konusu edebilirler.

Vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için bir diğer şart ise, dava konusu işlemin yürütülmesinin zorunlu (icrai nitelikte) olmasıdır. "Yürütülmesi gereken" kavramı, işlemin uygulanmaya hazır, tamamlanmış bir işlem olması anlamına gelmektedir. İlgililerin hukukunda değişiklik yapan ve onların hak veya menfaatlerini etkileyen işlemler yürütülmesi zorunlu işlemlerdir. Bilgi verici nitelikteki görüş bildiren işlemler, hazırlık çalışması niteliğindeki işlemler yürütülmesi zorunlu nitelikte işlemler olmadıklarından, dava konusu edilemezler.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 378.maddesinde ise, vergi mahkemelerinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahibine ödeme yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiğine işaret edilmiştir. Kural olarak mükellefin kendi beyan ettiği matraha karşı dava açma hakkı bulunmamakla birlikte, bu durumun iki istisnası vardır. Bunlardan biri, mükellef tarafından beyan edilen matrahta vergi hatasının olması diğeri de beyannamenin ihtirazı kayıtla verilmiş olmasıdır.

VUK'un 378. maddesinde sayılanlar dışında dava konusu edilebilecek başka uyuşmazlıklar da vardır. Bunlar; aleyhe yapılan düzeltme işlemleri, düzeltme ve şikâyet başvurularının yetkili makamlarca reddi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin ödeme emri, haciz, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz gibi işlemlerdir.

Sonuç olarak, "vergi davası" ifadesi, ikmalen, re'sen, idarece tarh edilen ya da bir başka şekilde ek tahakkuk konusu yapılan vergilerle bunlara ait ceza, faiz ve zamlara karşı açılan davaları gösterir[142].

2.4.2. Vergi Davasında Taraflar

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişi, vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmış, 4 numaralı bentte ise, Vergi Usul Kanunu'nda geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu açıklanmıştır. Aynı Kanunu'nun 377. maddesinde ise, mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı dava açabilecekleri, 378. maddede, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekliliği kurala bağlanmıştır.

Vergi hukukunda dava açma ehliyeti, özel ve farklı bir düzenlemeye tabidir. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, vergi mahkemelerinde dava açılabilmesi için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Mükellefler ile kendilerine vergi cezası kesilenler bu işlemlerin hukuka aykırılığını ileri sürerek dava açabileceklerdir. Dolayısıyla, vergi mükellefinin vergi kanunlarına

---

[142] Serkan Ağar,"*Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", www.idare.gen.tr/agar-vergidavalari.html,* (18/12/2015)

göre kendisine vergi borcu ödeme görevi düşen kişi olarak tanımlanması ve mükellef tabirinin verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumlusunu da kapsadığı dikkate alındığında vergi sorumlusunun da mükellefler gibi dava açma ehliyeti bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Vergi davası açma yetkisine sahip olanlar gerçek ya da tüzel kişi olabilir. Tüzel kişiler ile küçük ve kısıtlıların adına vergilendirme işlemi tesis edilmesi durumunda dava, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri tarafından açılır. Mükellefler doğrudan dava açabilecekleri gibi, avukat vasıtasıyla da dava açabilirler.

Yukarıda açıklandığı üzere, vergi uyuşmazlıklarında davacı konumunda bulunanlar dava açılacak konulara göre değişiklik gösterirken, davalı konumunda her şartta kamu gücünü kullanan "idare" yer alır. Uyuşmazlık Mahkemesi'nin bir kararında[143] da belirtildiği üzere, idari yargıda ancak Devlete ve kamu tüzel kişilerine karşı açılan davalara bakılabilir.

2.4.3. Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Vergi Mahkemesi

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme İYUK'un 37. maddesinde düzenlenmiştir. Bu Kanununa göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme:

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

b) (Ek bent: 10/06/1994 - 4001/17 md.) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

---

[143] Uyuşmazlık Mahkemesi'nin, 28.09.2015 tarih ve E: 2015 / 581, K: 2015 / 593 sayılı kararı, http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/Karar/Content/678c97eb8ecd45eba03ddfc19f1e65f1?excludeGerekce=False&wordsOnly=False, (26/1/2016)

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,

Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Yukarıda anılan maddenin ilk üç bendinde nispeten özel kurallar olarak nitelendirilebilecek yetki kuralları öngörülmüşken; maddenin son 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, maddenin son bendi gereğince dava konusu idarî işlemi tesis eden idarenin bulunduğu yer vergi mahkemesi, yetkili mahkeme olmaktadır[144].

Vergi cezaları ile tarh ve tahakkuk işlemlerine karşı açılacak davalarda yetkili mahkeme, vergi cezasını kesen, tarh ve tahakkuk işlemlerini tesis eden idarenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Gümrük vergilerinde de aynı şekilde ilgili vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren gümrük müdürlüğünün bulunduğu yer vergi mahkemesi, yetkili mahkemedir. Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi gereğince, gümrük vergileri ile kesilen cezalara karşı idarî itiraz yoluyla üst mercilere yapılan itirazlar sonunda açılacak davalarda da yetkili mahkeme, üst merciin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi değil, ilgili vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren veya cezayı kesen gümrük idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir.

Aynı durum düzeltme-şikayet başvuruları sonrası açılacak davalarda da geçerlidir. Buna göre, şikayet başvurusunun Maliye Bakanlığı tarafından reddi üzerine açılacak davada yetkili mahkeme, Maliye Bakanlığı'nın bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi değil, düzeltme-şikayet konusu yapılan vergi ve benzeri malî yükümlüğü tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

---

[144] Oğuzhan Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme", *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XI, Sayı: 1-2, Haziran 2007, s.219-256.

2.4.4. Davanın Açılması ve Dava Dilekçesi

2577 sayılı İYUK'un 1. maddesinde; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır, aynı Kanun'un 3.maddesinin 1.fıkrasında; idari davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır düzenlemesine yer verilmiştir. Buna göre vergi mahkemelerinde, kanunda öngörülen prosedür uyarınca imzala bir dilekçenin kanunda öngörülen yerlere verilmesiyle dava açma süreci başlamış olmakta ve yargılama yazılı olarak devam etmektedir.

Aynı Kanun'un 3. maddesinde dava dilekçesinde bulunması gereken şekil şartları düzenlenmiştir. Dava dilekçesinin kanunda öngörülen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesi zorunluluğu, yazılılık esasının gereğidir. Belirtilen şekil şartlarını taşımayan dilekçelerle dava açılması, yargılamanın gereksiz yere uzamasına neden olacağından, idari yargıda dava dilekçesinin usulüne uygun olarak düzenlenmesi ayrı bir öneme sahiptir.

2577 sayılı İYUK'un 3. maddesi uyarınca dava dilekçesinde;

a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri (Ek ibare: 02/07/2012-6352 S.K./51.md.) ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası,

b) Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,

c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,

d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,

e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası gösterilir.

Öte yandan, dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur.

Dilekçelerin ve bunlara ekli evrakların karşı taraf sayısından bir fazla olmasından maksat bir nüshanın dava dosyasında kalacak, diğer nüshanın ise mahkeme tarafından savunmasının alınması için davalı idareye gönderilecek olmasıdır.

2.4.4.1. Dava Dilekçelerin Verileceği Yerler

Dava dilekçelerinin verileceği yerler İYUK'un 4. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde (Ek ibare: 02/07/2012-6352 S.K./52.md.) büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

Uygulamada davaların posta yoluyla da açıldığı görülmekle birlikte, yukarıda yer verilen madde hükmünde posta yoluyla dava açma şekli öngörülmediğinden bu suretle açılan davalarda dava açma tarihi dilekçenin postaya verildiği tarih değil, dilekçenin ilgili mahkemenin kaydına girdiği tarih olacağından posta yoluyla açılan davalarda dava açma süresinin kaçırılması olasılığı bulunmaktadır. Konuya ilişkin olarak Danıştay 7. Dairesi'nin 18/02/1992 tarihli ve E:1991/2624, K:1992/309 sayılı kararında da belirtildiği üzere; İYUK'ta idari davaların nasıl açılacağına ilişkin şekil şartlarının belirlendiği, taahhütlü de olsa posta yoluyla dava açma şekli öngörülmediğinden davanın, ilgili idari yargı yerinin kaydına girdiği tarihte açılmış sayılacağı ve posta memurunun noterde alınan ifadesinin bu durumu değiştirmeyeceği belirterek açılan davanın süre yönünden reddedilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

2.4.4.2. Aynı Dilekçe İle Dava Açılabilecek Haller

İYUK'un 5. maddesi uyarınca, her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağlılık yada sebep - sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir.

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.

Buna göre vergi yargılamasında kural olarak her işlem aleyhine ayrı ayrı dilekçelerle ve tek şahıs tarafından açılmakla birlikte, bu kuralın birden fazla idari işleme aynı tek dilekçeyle dava açılması ve birden fazla şahsın tek dilekçeyle beraber dava açması şeklinde iki istisnası vardır. Bu istisnai durumlara aşağıda değinilmiştir.

2.4.4.2.1. Birden Fazla İdari İşleme Karşı Aynı Dilekçe İle Dava Açılması

Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılması şeklindeki genel kuralın istisnası İYUK 5. maddede düzenlenen aralarında maddi veya hukuki yönden bağlılık ya da sebep–sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı tek dilekçe ile de dava açılabilmesidir.

Maddi yönden bağlılık, aynı dilekçeyle vergi davasına konu edilmesi düşünülen idari işlemlerin aynı maddi sebeplere dayalı olarak tesis edilmesi anlamına gelir. Hukuki yönden bağlılık 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[145]. Konuya ilişkin olarak Danıştay bir kararında, özetle; "davacı adına, 2009/Şubat, Mart, Nisan, Mayıs, Temmuz, Ağustos dönemleri için tarh edilen vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi ile 2009 Şubat dönemi için 213 sayılı Kanunun 353/1. ve mükerrer 355/1. maddeleri uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan

[145] Turgut Candan, *Açıklamalı İdari*…, s. 264-268.

davada, birden fazla döneme ilişkin tarafları ve dayanağı maddi ve hukuki durumu aynı olan davanın, tek dilekçeyle açılması mümkün olduğundan, usul hükümlerine aykırı dilekçe ret kararından sonra dilekçenin süresinde yenilenmediği gerekçesiyle davanın süreaşımı yönünden reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir" şeklinde hüküm tesis etmiştir[146].

2.4.4.2.2. Birden Fazla Davacının Aynı Dilekçe İle Birlikte Dava Açması

Kural olarak her şahıs tarafından ayrı ayrı dava açılması gerekmekle birlikte, İYUK'un 5. maddesi uyarınca davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması durumunda birden fazla şahıs tek dilekçeyle birlikte dava açabilmektedir.

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[147]. Örneğin birden fazla kişi hakkında aynı çatı altında ticari faaliyette bulundukları gerekçesiyle adi ortaklık olarak vergi mükellefiyeti tesis edilmesi durumunda adlarına mükellefiyet tesis edilen kişiler söz konusu mükellefiyet işleminin iptali istemiyle İYUK'un 5. maddesi uyarınca aynı dilekçeyle dava açabilirler.

2.4.4.3. Dava Dilekçelerin İncelenmesi ve İlk İnceleme Üzerine Verilecek Kararlar

İYUK'un 6.maddesi uyarınca, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına veya 4 üncü maddede[148] yazılı yerlere verilen

---

[146] Danıştay Dokuzuncu Dairesi' nin, 05/05/2015 tarih ve E: 2014/11889, K: 2015/3995 sayılı kararı. http:portal.uyap.gov.tr, (16/12/2015)

[147] Turgut Candan, Açıklamalı İdari…, s. 276

[148] Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare

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, pulsuz bir alındı kağıdı verilir. 4 üncü maddede yazılı diğer 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 kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığı hususunda ilk inceleme tabi tutulur.

İYUK'un 14. maddesinin 3. fıkrasında belirtildiği gibi aşağıda belirtilen konularda ve sırasıyla dava dilekçeleri üzerinde ilk inceleme 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.

İlk inceleme yapılırken yukarıda bahsi geçen konularda kanunda öngörülen sıralamaya dikkat edilir. Örneğin Mahkeme, ilk inceleme yaparken uyuşmazlık

---

veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde (Ek ibare: 02/07/2012-6352 S.K./52.md.) büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir. http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/, (8/4/2016)

hakkında görevli olmadığı sonucuna varırsa aynı konuda süre yönünden ret kararı veremez.

İYUK'un 14/4. maddesi uyarınca, dilekçeler bu yönlerden kanuna aykırı görülürse durum; görevli daire veya mahkemeye bir rapor ile bildirilir. Tek hakimle çözümlenecek dava dilekçeleri için rapor düzenlenmez ve 15. madde hükümleri ilgili hakim tarafından uygulanır. 3. fıkraya göre yapılacak inceleme ve bu fıkra ile 5. fıkraya göre yapılacak işlemler dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç on beş 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 işlemleri tamamlanır.

İYUK'un 15.maddesi uyarınca, mahkeme başkanı veya üye hâkim tarafından yapılacak ilk inceleme üzerine Kanuna aykırılık görülmesi durumunda;

-İdari yargının görevli olmadığı adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davanın görev yönünden reddine,

- İdari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine,

-İdari merci tecavüzü halinde dava dilekçesinin ilgili idareye gönderilmesine,

-Dava açan şahsın ehliyetli olmaması durumunda davanın reddine (ehliyet yönünden reddine),

-İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin bulunmaması durumunda davanın reddine (incelenmeksizin reddine),

-Davanın süresinde açılmamış olması halinde davanın reddine (süre yönünden reddine)

-Davanın yanlış hasım gösterilerek veya hasım gösterilmeden açılması halinde, gerçek hasmın re'sen tespit edilerek dava dilekçesini gerçek hasma tebliğine,

-Dava dilekçesinin IYUK'un 3. ve 5. maddelerinde düzenlenen şekil şartlarına uymadığının tespit edilmesi halinde ise, otuz gün içinde dava dilekçelerinin kanuna uygun şeklide yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak üzere dilekçelerin reddine karar verilir.

İYUK'un 15. maddesine göre dilekçelerin kanunun aradığı şekil şartlarına uygun olmaması, diğer bir deyişle Kanunun 3. maddesinde sayılan hususlar yönünden aykırılık içermesi nedeniyle dava dilekçesinin reddedilmesi durumunda yenilenecek dilekçeler için ayrıca harç alınmaz. Ancak dilekçenin reddedilmesinden sonra yenilenen dilekçede kararda belirtilen yanlışlıkların tekrarlanması durumunda bu defa davanın reddine karar verilir. Öte yandan, idari yargının görevli olduğu konularda görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine ilişkin kararlarla, hasım tespit kararlarına ve dilekçe ret kararlarına karşı herhangi bir kanun yolu bulunmamaktadır. Ancak bu kararlara karşı, mahkemece verilecek esas kararla birlikte temyiz/itiraz yoluna gidilebilir.

2.4.5. Dava Açma Süresi

İYUK'un 7. maddesine uyarınca, dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.

Ancak özel kanunda ayrı bir dava açma süresi belirtilmişse, İYUK'ta düzenlenen 30 günlük genel vergi davası açma süresine dayanılarak hak iddia edilemez[149]. Örneğin 6183 sayılı AATUHK'nın 58. maddesi uyarınca ödeme emrine karşı 7 gün içinde dava açılabileceği öngörüldüğünden, dava açma süresinin otuz gün olduğundan bahisle hak iddia etme olanağı yoktur.

İdari işlemlerin sürekli yargı denetimi tehdidi altında tutulmaları kamu hizmetinin işleyişini aksatır ve idarede olması gereken istikrarı bozar. Bu nedenle

---

[149] Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler*, Yetkin yayınları, Ankara 2000 s.49-50.

idari işlemlerin yargısal denetimi belli bir süre içinde dava açmış olma koşuluna bağlanmıştır[150].

İdari yargıdaki dava açma süresinin kamu düzenine ilişkin olması, kanunla düzenlenmesi ve hak düşürücü özelliğinin bulunması uygulamada çok önem arz etmektedir[151]. Dava açma süresinin geçirilmiş olması, hak düşürücü süre niteliği taşıdığından bu husus Mahkemece re'sen dikkate alınır.

2.4.5.1. Dava Açma Süresinin Başlangıcı

Vergi davalarında dava açma süresinin başlangıcı, vergi türüne göre değişebilmektedir. İYUK' un 7. maddesinin, 2. fıkrasının, (b) bendinde ve VUK' un 378. maddesinde genel dava açma süresinin ne zaman başlayacağı belirlenmiştir. Bu düzenlemelere göre dava açma süresi; tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği, ilanı gereken düzenleyici işlemlerde ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar.

VUK'un 377. maddesi uyarınca, vergi idareleri, takdir komisyonu kararlarının komisyonca imza karşılığında kendilerine tevdi olunduğu tarihi izleyen günden itibaren vergi mahkemesinde dava açabileceklerdir. Takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda, söz konusu karara istinaden vergiyi tahakkuk ve tahsil edecek birim olması nedeniyle karara iştirak eden ilgili belediyenin davalı konumunda olması gerekmektedir. 2009/1 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesinde de, takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda hasmın, karara iştirak eden belediye olacağı düzenlenmiştir.

Sürelerin başlangıcı konusunda şu hususu da açıklamakta fayda vardır. Anayasa'nın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerce hangi kanun yolları ve mercilere, hangi sürede başvurulacağının

---

[150] Turgut Candan, *Açıklamalı İdari*…,s. 327-328.

[151] Cafer Ergen, *İdari Yargıda Dava Açma Süreleri*, Ankara, 2007, s.18.

belirtilmek zorunda olduğu" hükmü karşısında, eğer mükelleflere tebliğ edilen işlemlerde, "hangi kanun yolları ve mercilere, hangi sürede başvurulacağı" belirtilmemişse, ilgililere yapılan yazılı bildirimin, söz konusu işleme karşı dava açma süresini başlatmayacağı sonucuna varılabilir. Bu hususa ilişkin olarak Danıştay, bir kararında[152] şu gerekçelere yer vermiştir: "Devletin, işlemlerinde, bireylerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorunda olduğunu öngören Anayasanın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasının, ayrı bir yasal düzenlemenin varlığını gerektirmeyen, doğrudan uygulanabilir nitelik taşımasından dolayı yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak idari veya yargı mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmesi zorunludur.

Dosyada bulunan ödeme emrinde, bu işleme karşı başvurulacak yargı mercii veya idari makam ile başvuru süresinin gösterilmediği saptanmaktadır. Bu durum, Anayasanın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçede belirtildiği gibi son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin yargı yeri ve idari makamlar önünde haklarını sonuna kadar arayabilmelerini olanaklı kılmak amacıyla öngörülen zorunluluğa aykırı ve dolayısıyla, Anayasanın 36'ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmuş ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'ıncı maddesine açıkça aykırılık yaratmıştır.

Başvurulacak yargı mercii veya idari makam ile başvuru süresi gösterilmeyen ödeme emirlerine ilişkin yazılı bildirimin süreyi başlatmayacağı için davanın süresinde açılmadığından söz edilemeyecektir."

Danıştay'ın bu yorumundan, başvurulacak yargı mercii veya idari makam ile başvuru süresi gösterilmeyen işlemlere karşı sınırsız bir dava açma süresi olduğu sonucuna varılabilir. Nitekim Anayasa'da öngörülen şartları taşımayan işlemlere ilişkin yazılı bildirim dava açma süresini başlatmayacaktır.

---

[152] Danıştay VDDGK'nın, 27.5.2015 tarih ve E: 2015/188, K: 2015/272 sayılı kararı, https://portal.uyap.gov.tr, (10/12/2015)

Gerçekten de, son derece karışık olan mevzuat hükümleri karşısında, hukuk devleti ilkesine uygun bir şekilde, devletin, işlemlerinde, ilgili kişilerce hangi kanun yolları ve mercilere, hangi sürede başvurulacağının belirtilmek zorunda olduğu şeklinde yapılan yorum bireylerin hak arama hürriyetlerinin kısıtlanmaması için hayati bir öneme sahiptir.

2.4.5.2. Dava Açma Sürelerinin Hesaplanması

Dava açma süreleri ile ilgili genel esaslar 2577 sayılı İYUK'un 8. maddesinde düzenlenmektedir. Buna 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[153] rastlarsa, süre ara vermenin bittiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır.

2577 sayılı İYUK'un 8. 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 güne son haftada rastlayan günün çalışma saati sonunda sona ermektedir. Sürenin ay olarak belirtildiği hallerde de süre; tebliğin 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

---

[153] 2577 Sayılı Kanun'un 61. maddesi uyarınca, idari yargı yerleri, her yıl bir eylülde göreve başlamak üzere, yirmi temmuzdan otuz bir ağustosa kadar çalışmaya ara verirler. http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/, (8/4/2016)

belirtildiği hallerde, süre o yılın hangi ayının hangi günü işlemeye başlamışsa, biteceği yılın aynı ayının aynı günü sona erer[154].

2577 sayılı İYUK'un 8. maddesinin 2'nci fıkrası; tatil günlerinin sürelere dâhil olduğunu, ancak dava açma süresinin son günü tatil gününe rastlaması halinde dava açma süresinin ilk çalışma günü sonuna kadar uzayacağını kurala bağlamıştır.

Madde metninde bahsi geçen 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 dâhil değildir. Çünkü bu günlerde mahkemelerde evrak kabulü için nöbetçi memur görev yapmaktadır[155].

Öte yandan, dava açma süreleri dahil 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 maddesinde "bu kanunda yazılı süreler" tabirine yer verilmiş olduğundan, dava açma ve kanun yollarına başvurma, savunma ve savunmaya cevap verme süreleri dahil İYUK'ta öngörülen tüm sürelerin son gününün çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde, bu sürelerinde uzaması gerekmektedir[156].

2.4.6. Vergi Yargılamasında 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 çözümlemeyen fakat davaya konu eylem veya işlemin tesirlerini nihai karara kadar askıda tutan, bir üst kurul yahut

---

[154] Şeref Gözübüyük, Turgut Tan , *İdare Hukuku*, Cilt 2 (İdari Yargılama Hukuku), Turhan Kitabevi, Ankara 2003, s.908.

[155] Turgut Candan, *Açıklamalı İdari*…,s.398.

[156] Turgut Candan, *Açıklamalı İdari*…,s.400-401.

mahkeme nezdinde haklarında itiraz yapılabilir nitelikte, etkili idari yargı kararlarıdır[157].

İYUK'un 27. maddesi uyarınca, Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz. Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir.

İYUK'un 27. maddesinde bir idari işlemin yürütülmesinin mahkemece durdurulabilmesi iki şartın birlikte gerçekleşmesine bağlanmıştır. Bunlar:

İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması,

İdari işlemin açıkça hukuka aykırı olması halleridir.

Kanun uyarınca yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için bu iki şartın birlikte gerçekleşmesi zorunlu olmakla birlikte, uygulamada mahkemeler, şartlardan birinin kesin varlığı halinde, özellikle idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması durumunda dava konusu edilen idari işlemin yürütmesinin durdurulmasına karar verebilmektedirler. Örneğin yıkım işlemine karşı açılan davada, işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğacağı açık olduğundan mahkemece idari işlemin açıkça hukuka aykırı olduğu ilk etapta anlaşılamasa bile, tedbiren yürütmenin durdurulması kararı verilmektedir.

Öte yandan, İYUK'un 27/2. maddesi uyarınca, yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin

---

[157] Vahit Polatkan , "Yürütmenin Durdurulması Kararları", *Yaklaşım Dergisi*, Cilt.1, Sayı:6, Haziran 1993, s.10.

uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur. Sadece ilgili kanun hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemez.

Herhangi bir işlem hakkında mahkemeden yalnızca yürütmenin durdurulmasını istemek mümkün değildir. Ancak usulüne uygun olarak açılan iptal davası ile birlikte ya da daha sonra verilecek dilekçe ile yürütmenin durdurulması istenilmesi gereklidir. Dava dilekçesinde iptal istemine yer verilmeksizin bir işlemin yalnızca yürütmesinin durdurulmasının istenilmesi durumunda, İYUK'un 3. maddesine uyarınca dava dilekçesinin reddine karar verilmektedir.

Yürütmenin durdurulması talebi dava açılırken istenilebileceği gibi, dava açıldıktan sonra da, esas hakkında karar verilinceye kadar davanın her aşamasında istenebilir. İYUK'un 27. maddesinin son fıkrası uyarınca, aynı sebeplere dayanılarak ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminde bulunulamaz. Aynı sebeplerle ikinci kez yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması halinde mahkemece, yürütmenin durdurulması talebi hakkında incelenmeksizin ret kararı verilmektedir.

2577 sayılı Kanun'un 27. maddesine göre, yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenip karara bağlanır ve yürütmenin durdurulmasına dair verilen kararlar on beş gün içinde yazılır ve imzalanır.

İYUK'un 27/1. maddesi uyarınca, kural olarak bir işleme karşı iptal davası açılmış olması, işlemin yürütülmesini kendiliğinden durdurmaz. 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[158].

Bu kuralın istisnası da yine aynı maddenin 4. fıkrasında; "vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur" şeklinde düzenlenmiştir. Bu

---

[158] Sabri Coşkun, "İptal Davaları", *Danıştay yayınları*, no:56, Ankara 1993, s.28.

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. Tahsilat işleminin durması kendiliğinden olmaktadır[159].

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 kendiliğinden durur. Zam ve ceza kesme işlemleri de bu kapsama dâhildir. Vergi mahkemesinde idari dava açılması, tarh ve ceza kesme işleminin, ancak dava konusu edilen kısmının tahsil işlemini durdurur[160].Vergi davasının açılmasıyla kural olarak tahsil işleminin duracağı öngörülmekle birlikte, yukarıda belirtildiği üzere, aynı fıkrada bu durumun istisnaları da düzenlenmiştir.

Vergi davalarında yürütmenin kendiliğinden durmadığı durumlardan biri, işlemden kaldırılan dosyaların işleme konulması halidir. İYUK'un 26/3. maddesi uyarınca dava dilekçesinde gösterilen adreste davacıya tebligat yapılmazsa, yeni adresin bildirilmesine kadar dava işlemden kaldırılmaktadır. İşlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konması tahsil işlemlerini durdurmayacaktır. Bu halde tahsil işleminin durması için mükellefin yürütmenin durdurulması talebinde bulunması gerekir. Yine, ihtirazı 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 kamu alacağının tahsiline yönelik ödeme emri, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve haciz işlemlerine dava açılması kendiliğinden bunların yürütülmelerini durdurmaz. Bir diğer istisna 213 sayılı VUK'un 267. maddesine göre takdir komisyonu tarafından, mükellefin başvurusu üzerine takdir

---

[159] Turgut Candan, *Açıklamalı İdari*…,s.608

[160] Turgut Candan. "İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Son Değişiklikler Çerçevesinde Yürütmenin Durdurulması". *Yaklaşım Dergisi*. Cilt. 2, Sayı: 22, Ekim 1994, s. 32-42.

edilecek emsal bedele karşı açılacak davalarda tahsilat işlemlerinin durmamasıdır[161]. Sonuç olarak ihbarname ile takip edilen vergi ve cezalar dışında kalan vergi uyuşmazlıklarına karşı açılan davalarda kendiliğinden bunların yürütülmelerinin durmayacağı sonucuna varılabilir.

2.4.6.1. Yürütmenin Durdurulması Kararına Karşı İtiraz

Yürütmenin durdurulması kararlarına itiraz, ilk derece mahkemesi olan idare ve vergi mahkemelerince yürütmeyi durdurma istekleri hakkında verilen kararların bir kere de bu kararı veren mahkeme dışında başka bir mahkemece bir defaya mahsus olarak incelenmesidir[162].

İYUK'un 27/7. maddesinde yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlara karşı itiraz usulü düzenlenmiştir. Buna göre, yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, çalışmaya ara verme süresi içinde ise idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı veren hakimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye, kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir.

Yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlara karşı kural olarak itiraz yolu açık olmakla birlikte, 6545 sayılı Kanun'un 18 maddesiyle değiştirilen 2577 sayılı Kanun'un 20/A maddesi uyarınca 'ivedi yargılama usulü' ne tabi uyuşmazlıklara ilişkin olarak verilen yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlara itiraz edilemeyeceğine ilişkin bir istisnai hüküm öngörülmüştür. Ancak 2577 sayılı Kanun'un 20/A maddesinde düzenlenen ivedi yargılama usulüne tabi uyuşmazlıkların idare mahkemesinin görev alanına girdiği, dolayısıyla vergi

---

[161] Turgut Candan, *Açıklamalı İdari*…,s.646.

[162] Selçuk Hondu, "İdare ve Vergi Mahkemelerinden Verilen Yürütme Kararlarına İtiraz", *Danıştay Dergisi.* Cilt. 80, Sayı: 21, Şubat 1991, s.27-40.

mahkemelerince verilen yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlara karşı istisnasız itiraz yolu açık olduğu söylenebilir.

2.5. Vergi Yargılamasında Kanun Yolları

28 Haziran 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6545 sayılı Kanun uyarınca, vergi yargılamasında kanun yollarına ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler ile itiraz kanun yolu kaldırılarak bunun yerine istinaf kanun yolu getirilmiş, karar düzeltme kanun yolu kaldırılmış ve kanun yararına bozma kanun yolu, kanun yararına temyiz başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Ancak 6545 Sayılı Kanunun Geçici 8. Maddesi uyarınca, kanun yollarına ilişkin söz konusu değişiklikler, yeni kurulacak bölge idare mahkemelerinin (istinaf mahkemeleri) tüm yurtta göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanacağı için ve söz konusu istinaf mahkemelerinin 20/07/2016 tarihinde tüm yurtta göreve başlamalarının öngörülmesi nedeniyle kanun yollarına ilişkin olarak şu an itibariyle yürürlükte bulunan hükümler öncelikli olarak değerlendirilecek, 6545 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler ise henüz yürürlüğe girmemiş olduğundan daha sonra ayrı bir başlık altında incelenecektir.

Vergi yargılaması aşamasında yapılmış usulsüzlüklerin, yanılmaların, hataların düzeltilmesi; kanuna ve hukuka uygunluğun sağlanması amacı ile mahkeme kararlarının bir üst derece mahkemesinde incelenebilmesi için davanın taraflarına çeşitli hukuki başvuru yolları tanınmıştır. Bu yollar "kanun yolları" olarak adlandırılmaktadır[163]. Başka bir ifade ile kanun yolu, ilk derece mahkemelerce verilen nihai kararların itiraz/temyiz mercileri tarafından yeniden incelenmesi amacıyla kural olarak davanın taraflarına tanınmış bir yoldur.

Kanun yolları iki başlık altında değerlendirilebilir. Bunlar "olağan kanun yolları" ve "olağanüstü kanun yolları"dır.

---

[163] Zehra Odyakmaz**,** *Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1993, s. 6.

Olağan kanun yolları, mahkemece verilen nihai 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 [164]. Türk vergi yargısında "yargılamanın yenilenmesi" ve " kanun yararına bozma" olağanüstü kanun yollarıdır.

2.5.1. Olağan Kanun Yolları

2577 sayılı İYUK'ta düzenlenen olağan kanun yolları itiraz, temyiz ve karar düzeltme kurumlarıdır.

2.5.1.1. İtiraz[165]

İYUK'un 45. maddesinde düzenlenen itiraz kanun yolu ile idare ve vergi mahkemelerinin bu maddede sayma yoluyla belirtilen konular hakkında verdikleri kararlar ile tek hâkimle verdikleri kararlara karşı, kanunlarda aksine hüküm bulunsa

---

[164] Zehra Odyakmaz, *a.g.e.*, s.7.

[165] 28 Haziran 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6545 sayılı Kanun uyarınca, itiraz yolu kaldırılarak, Bölge İdare Mahkemeleri (BİM) istinaf mercii olarak yapılandırılmış ve temyiz yolu öncesinde zorunlu bir kanun yolu daha tesis edilerek üç dereceli bir yargılama sistemi getirilmiştir. Ancak 6545 Sayılı Kanunun Geçici 8. Maddesi uyarınca, söz konusu değişiklikler, yeni kurulacak bölge idare mahkemelerinin (istinaf mahkemeleri) tüm yurtta göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanacağı için ve söz konusu istinaf mahkemelerinin 20/07/2016 tarihinde tüm yurtta göreve başlamalarının öngörülmesi nedeniyle kanun yollarına ilişkin olarak şu an itibariyle yürürlükte bulunan hükümler öncelikli olarak değerlendirilecek, 6545 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler ise henüz yürürlüğe girmemiş olduğundan daha sonra ayrı bir başlık altında incelenecektir.

bile, kararı veren mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine itiraz edilmesi öngörülmüştür[166]. Vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri nihai kararlar itiraza konu olabilir.

2576 sayılı BİMK'nun 7. maddesine göre; uyuşmazlık miktarı yirmi beş bin Türk Lirasını aşmayan[167] uyuşmazlıklardan kaynaklanan davalar vergi mahkemesi heyeti tarafından değil vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından karara bağlanır.

Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri düzenleyen 2576 sayılı BİMK'nun 8. maddesine göre, Bölge İdare Mahkemeleri;

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.

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 hâkimin davadan elini çekmesi sonucunu doğuran kararlardır[168]. 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 hâkim tarafından verilmesi koşulu ile itiraza konu edilmesi mümkündür[169].

---

[166] Ramazan Çağlayan, İdari Yargıda Kanun Yolları, Seçkin Yayınları, Ankara 2002,s.105

[167] Bu parasal sınır, her yıl VUK 'un mükerrer 298. maddesine göre yeniden değerleme oranında artmakta olup 2016 yılı için bu sınır 31.000-TL'dir.

[168] Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku*, Genişletilmiş 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001, s. 538.

[169] Şükrü Kızılot, *a.g.e.*,s. 558.

2.5.1.1.1. İtiraz Başvurusunun Süresi ve Şekli

2577 sayılı İYUK'un 45. maddesinde itirazın hangi usule tabi olduğu düzenlenmiştir.

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. 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 ilgilisinden harç ve posta ücreti tahsil edilir[170].

İtiraz dilekçeleri Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığına hitaben yazılmak suretiyle yetkili bölge idare mahkemesine gönderilmek üzere kararı veren vergi mahkemesine ya da İYUK'un 4. maddesinde belirtilen mercilere edilir. İtiraz dilekçesinin İYUK'un 3. maddesinde belirtilen koşullara uygun şekilde hazırlanması gerekir. Aksi takdirde İYUK'un 48/2. maddesi uyarınca mahkeme tarafından itiraz edene dilekçedeki eksiklikleri tamamlaması için 15 gün süre verilir ve bu süre içerisinde belirtilen eksiklikler tamamlanmazsa itiraz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilir. İtiraz isteminde bulunulmamış sayılmasına dair karara karşı da yine 7 gün içinde itiraz yoluna başvurulabilir.

2.5.1.1.2. İtiraz Nedenleri

İYUK'un 45/3 maddesinde, itirazın temyizin şekil ve usullerine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Bu nedenle İYUK'un 49. maddesinde düzenlenen temyiz nedenleri aynı zamanda itiraz nedenleridir. Buna göre itiraz nedenleri şunlardır:

1- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,

---

[170] Şükrü Kızılot, *a.g.e.*, s. 562.

2- Hukuka aykırı karar verilmiş olması,

3- Usul hükümlerine uyulmamış olması.

2.5.1.1.3. İtiraz Başvurusunun İncelenmesi ve Verilecek Kararlar

İYUK'un 45.maddesi uyarınca, bölge idare mahkemeleri de aynı vergi mahkemeleri gibi bakmakta oldukları davalara ilişkin her türlü incelemeyi evrak üzerinden kendiliğinden yaparlar.

İlk derece mahkemesi tarafından, uyuşmazlığa ilişkin maddi olaylar netliğe kavuşturulmuşsa bölge idare mahkemesi tarafından ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek kalmayacağından, bölge idare mahkemesince uyuşmazlığın 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[171]. Daha önce de ifade edildiği üzere, bu durum re' sen araştırma ilkesinin bir sonucudur.

Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa itiraz başvurusunun reddine, ilk derece mahkemesi kararının onanmasına karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak düzelterek onama kararı verir. İYUK'un 45/5. maddesi uyarınca bölge idare mahkemesinin onama kararı kesindir.

Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde itiraz başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir.

Bölge idare mahkemesi, itiraz başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verdiği durumda kural olarak işin esası hakkında kendisi karar verir. Ancak bu kuralın istisnaları vardı. İlk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itiraz başvurusunun haklı bulunduğu, davaya görevsiz

---

[171] Mithat Sancar, "Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması ve İspat Yükü", *Mali Hukuk Dergisi,* S. 24, Kasım – Aralık 1989, s. 47-49.

veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, itiraz başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir, bu durumlarda dosyanın esası hakkında karar vermez. Örneğin, vergi mahkemesi, davayı ilk inceleme konularından olan süre veya görev yönünden reddetmişse, bölge idare mahkemesi, kararı bozması durumunda, davanın esasına girmeyerek dosyasını yeniden bir karar verilmek üzere vergi mahkemesine geri gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu kararı kesindir ve ilk derece mahkemesi bu karara karşı ısrar edemez.

2.5.1.2. Temyiz[172]

Diğer olağan kanun yolu olan temyiz, ilk derece mahkemesince verilen kararın hukuka uygun olup olmadığının tespit edilebilmesi için tarafların istemi üzerine yapılan üst nitelikteki bir incelemedir.

Temyiz yeri yeniden yargılama yeri değildir ve ilk derece mahkemesinde uyuşmazlık konusu olayın yargılaması yapılırken, temyiz merciinde yargılanan ilk derece mahkemesinin kararıdır[173].

---

[172] 28 Haziran 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6545 sayılı Kanun uyarınca, itiraz yolu kaldırılarak, Bölge İdare Mahkemeleri (BİM) istinaf mercii olarak yapılandırılmış ve temyiz yolu öncesinde zorunlu bir kanun yolu daha tesis edilerek üç dereceli bir yargılama sistemi getirilmiştir. Ancak 6545 Sayılı Kanunun Geçici 8. Maddesi uyarınca, söz konusu değişiklikler, yeni kurulacak bölge idare mahkemelerinin(istinaf mahkemeleri) tüm yurtta göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanacağı için ve söz konusu istinaf mahkemelerinin 20/07/2016 tarihinde tüm yurtta göreve başlamalarının öngörülmesi nedeniyle kanun yollarına ilişkin olarak şu an itibariyle yürürlükte bulunan hükümler öncelikli olarak değerlendirilecek, 6545 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler ise henüz yürürlüğe girmemiş olduğundan daha sonra ayrı bir başlık altında incelenecektir.

[173] Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması*…, s. 232.

2577 sayılı İYUK'un 46. maddesi uyarınca, kural olarak, idare ve vergi mahkemelerinin kurul halinde verdikleri kararlarının temyiz yeri, Danıştay'dır.Yukarıda da belirtildiği üzere, hangi kararların itiraz kanun yoluna tabi olduğu madde metninde tahdidi olarak sayılmış olduğu için bunların dışında kalan uyuşmazlıklar Danıştay nezdinde temyiz kanun yoluna tabidir. Dolayısıyla Danıştay, vergi yargılaması alanında genel görevli üst derece mahkemesidir.

2.5.1.2.1. Temyiz Edilebilecek Kararlar

Vergi mahkemesince verilen bir kararın temyiz yoluna tabi olmasının ön şartı, kararın tek hâkim tarafından değil kurul olarak verilmiş olmasıdır. 2577 sayılı İYUK' un 47. maddesi uyarınca idare ve vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği itiraz yolu açık olan kararları temyiz edilemez.

Öte yandan vergi mahkemesince verilen bir kararın temyiz yoluna tabi olmasının diğer bir şartı vergi mahkemesince kurul olarak verilen kararın nihai karar 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 mahkemenin işten el çekmesini gerektiren kararlardır. Davanın konusunu esastan çözen kararlar dışında uyuşmazlığı çözmese de mahkemenin işten el çekmesini gerektiren usule yönelik kararlar da nihai karar sayılırlar[174].

Öte yandan, İYUK'un 15/4. maddesi uyarınca verilen kararlar kesin olduğu için itiraz/temyiz yoluna başvurulamaz. Bunlar; hasım tespit kararları, dava dilekçesinin İYUK'un 3 ve 5. maddeleri uyarınca verilen dilekçenin reddine ilişkin kararlar ve idari yargı yerleri arasında verilen davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlardır. Bu kararlar ancak esas karar ile birlikte temyiz edilebilir.

İYUK'un 29 ve 30. maddeleri uyarınca açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi talepleri ile ilgili verilen kararlar da temyize konu edilemezler.

---

[174] Ramazan Çağlayan, *a.g.e.*, s. 52.

Son olarak bölge idare mahkemelerinin itiraz incelemesi neticesinde vermiş bulundukları kararlar ve karar düzeltme talebi üzerine verilen kararlara karşı da temyiz yoluna gidilemez.

2.5.1.2.2. Temyiz Başvurusunun Süresi ve Şekli

Temyiz istemleri Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır. 2577 sayılı İYUK'un 46. maddesinde, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmediği sürece, temyiz yoluna başvurma süresi 30 gün olarak belirlenmiştir. Vergi yargılamasında 30 günlük temyiz süresinin tek istisnası VUK'un mükerrer 49. maddesinde düzenlemiştir. Buna göre, arsalara ve arazilere ait birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine temyiz süresi on beş gündür.

Öte yandan, 2577 sayılı İYUK'un 48/3. maddesi uyarınca kararı süresinde temyiz etmeyen taraf, temyiz dilekçesinin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde düzenleyeceği cevap dilekçesi ile temyiz isteminde bulunabilmektedir.

Temyiz süresinin başlangıç tarihi, mahkemenin nihai kararının tarafa tebliğ edildiği günü izleyen gündür. Dava vekâlet yoluyla takip ediliyor ise, temyiz süresi mahkeme kararının vekile tebliği ile başlar; asile yapılan tebliğ bu durumda temyiz süresini başlatmaz[175].

Yukarıda belirtildiği üzere temyiz dilekçesi İYUK'un 3'üncü maddesi hükümlerine uygun olarak düzenlenmelidir.

2577 sayılı İYUK'un 48/6. maddesi uyarınca, temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren merci tarafından verilecek yedi günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, ilgili merci, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir. Temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapılması (Ek ibare: 18/06/2014-6545 S.K./21. md) veya kesin bir karar hakkında olması

---

[175] Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, a.g.e., s.740.

halinde de kararı veren merci, temyiz isteminin reddine karar verir. İlgili merciin bu kararları ile temyiz dilekçesinin İYUK'un 3. maddesine uygun düzenlenmemesi nedeniyle verilen sürede eksikliklerin tamamlanmaması halinde verilen "temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına" ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir. Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin ödenmemiş olduğu, dilekçenin 3. madde esaslarına göre düzenlenmediği, temyizin kanuni süre içinde yapılmadığı veya kesin bir karar hakkında olduğunun anlaşıldığı hâllerde verilen "kararın temyiz edilmemiş sayılmasına" ve "temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına" ilişkin Danıştay tarafından verilen kararlar kesindir.

İYUK'un 3'üncü maddesi hükümlerine uygun olarak hazırlanacak temyiz dilekçelerinde:

- Temyiz eden ile karşı tarafın veya bunların temsilcilerinin, eğer taraflar vekille temsil ediliyorsa vekillerin ad ve soyadları ile adresleri ve imzalarının,

- Temyiz edilen hükmün hangi mahkemeden verilmiş olduğu ile tarih ve sayısının,

- İlamın, temyiz edene tebliğ edildiği tarihin,

- Temyiz sebeplerinin,

- Varsa yürütmeyi durdurma talebinin,

- Varsa duruşma isteminin bulunması gerekir.

Temyiz dilekçesi Danıştay'a gönderilmek üzere kararı veren vergi mahkemesine veya İYUK'un 4. maddesinde belirtilen mercilere verilebilir.

2.5.1.2.3. Temyiz Nedenleri

İtiraz kanun yolunda da belirtildiği üzere, İYUK'un 49. maddesinde temyiz nedenleri sayılmıştır. Buna göre;

- Hukuka aykırı karar verilmiş olması,

- Görevsiz ve/veya yetkisiz mahkeme tarafından karar verilmiş olması,

- Usul hükümlerine uyulmamış olması temyiz nedenleridir.

2.5.1.2.4. Temyiz İncelemesi Üzerine Verilecek Kararlar

İYUK'un 49. maddesi uyarınca, temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

Kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar.

Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.

Danıştay, ilk derece mahkemesi kararının bir kısmını hukuka uygun bulursa

mahkeme kararını kısmen onayarak kısmen bozar ve bozulan kısım hakkında yeniden bir karar verilmek üzere dosyayı mahkemeye gönderir. Danıştay'ın mahkeme kararını onadığı kısım kesinleşir. Mahkeme yapacağı incelemede yalnız bozulan kısım hakkında hüküm kurar.

Danıştay'ın bozma kararı sonrasında Mahkeme, dosyayı diğer öncelikli işlere nazaran daha öncelikle inceleyerek yeniden karar verir. Mahkeme bozma kararına uymayarak eski kararında ısrar edebilir. Israr kararının ilgili tarafından temyizi halinde, dava, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca incelenir. Danıştay'ın ilgili dava dairesinin kararı uygun görülürse mahkemenin kararı bozulur; aksi halde onanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

2.5.1.3. Karar Düzeltme[176]

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 mercie tanınmış bulunmaktadır. Karar düzeltme yeni bir dava değildir[177].

Kararın düzeltilmesi, üst mahkeme tarafından temyiz incelemesi sonunda verilen nihai kararın, karar henüz kesinleşmeden, yanı mahkemede tekrar gözden geçirilmesinin sağlayan bir kanun yoludur. İYUK'da düzenlenmiş karar düzeltilmesi yoluyla, 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[178].

Karar düzeltme bir defaya mahsus olmak üzere taraflara tanınan bir kanun yolu olup, ilk derece mahkemesi kararını temyiz etmemiş olan taraf da karar düzeltme yoluna başvurabilir.

---

[176] 28 Haziran 2014 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 6545 sayılı Kanun uyarınca, Karar Düzeltme yolu kaldırılmış olmakla birlikte, 6545 Sayılı Kanunun Geçici 8. Maddesi uyarınca, söz konusu değişiklikler, yeni kurulacak bölge idare mahkemelerinin (istinaf mahkemeleri) tüm yurtta göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanacağı için ve söz konusu istinaf mahkemelerinin 20/07/2016 tarihinde tüm yurtta göreve başlamalarının öngörülmesi nedeniyle kanun yollarına ilişkin olarak şu an itibariyle yürürlükte bulunan hükümler öncelikli olarak değerlendirilecek, 6545 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler ise henüz yürürlüğe girmemiş olduğundan daha sonra ayrı bir başlık altında incelenecektir.

[177] Şeref Gözübüyük, *a.g.e.*, s. 523.

[178] Cem Tekin, "Vergi Yargısında Kararın Düzeltilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 181, Ekim 2003, s.75.

2.5.1.3.1. Karar Düzeltmeye Konu Olabilecek Kararlar

Bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar ile Danıştay dava daireleri ile İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz incelemesi üzerine verdikleri kararlar karar düzeltmeye konu olabilirler

Karar düzeltmeye konu olamayacak kararlar ise şunlardır;

-Ara kararlar,

-İlk derece mahkemesi olarak verilen kararlar,

-Yürütmenin durdurulması hakkında verilen kararlar,

-Görev ve yetkili yargı yerinin belirlenmesine ilişkin merci tayini kararları,

-Yargılanmanın yenilenmesi kararları,

-Danıştay tarafından memurların yargılanması ile ilgili olarak verilen kararlar.

2.5.1.3.2. Kararın Düzeltilmesi Talebinin Süresi ve Şekli

2577 sayılı İYUK'un 54. maddesi uyarınca, kararın düzeltilmesinde süre on beş gündür. Bu süre hak düşürücü niteliktedir.

Kararın düzeltilmesi istemine ilişkin dilekçeler, tıpkı itiraz ve temyiz dilekçeleri gibi İYUK'un 3. maddesine uygun olarak düzenlenmelidir

İYUK' un 54. maddesi uyarınca, karar düzeltme yoluna ancak davanın tarafları başvurabilir. Daha önce kararı temyiz etmemiş olan taraf da karar düzeltme yoluna başvurabilir. Davaya müdahil olanların ancak katıldıkları tarafla birlikte karar düzeltme yoluna başvurma imkânı vardır. Tek başlarına bu yola başvurma hakları yoktur. Öte yandan karar düzeltme aşamasında davaya katılma mümkün değildir[179].

2.5.1.3.3. Karar Düzeltme Nedenleri

2577 sayılı İYUK'un 54. maddesi uyarınca, Bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar ile Danıştay dava daireleri ile İdari ve Vergi Dava

[179] Kazım Yenice, Yüksel Esin, *a.g.e.*, s.743.

Daireleri Kurullarının temyiz incelemesi 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,

- Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,

- Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,

-Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması nedenleri ileri sürülerek kararın düzeltme yoluna başvurulabilir.

2.5.1.3.4. Düzeltme Talebinin İncelenmesi ve Verilecek Kararlar

Karar düzeltme taleplerinin incelenmesinde yetkili olan bölge idare mahkemeleri ile Danıştay'ın ilgili dava dairesi ve dava daireleri kurulları, İYUK 54/2. maddesi uyarınca tarafların ileri sürdükleri karar düzeltme nedenleri ile bağlıdırlar ve tarafların ileri sürmedikleri nedenleri re'sen göz önüne alarak inceleme yapamazlar. Bu durum karar düzeltme kanun yolunun temyiz kanun yolundan temel farkıdır. Ancak uygulamada, ilgili idari yargı yerlerinin karar düzeltme kanun yolunda da tarafların iddialarıyla bağlı olmaksızın re'sen inceleme yaptıkları görülmektedir.

Karar düzeltme talebini inceleyen yargı yeri, karar düzeltmeye konu olan kararda, İYUK'un 54. 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[180].

Yargı yeri karar düzeltme talebindeki düzeltme nedenlerinin haklılığına karar verirse, eski kararını kaldırır ve düzeltme talebine bağlı olarak dosyayı yeniden inceler ve karara bağlar[181]. Uygulamada, karar düzeltme istemlerinin kabul edildiği nadiren görülür. Zira karar düzeltme istemlerini, yine kaldırılması istenilen kararı

---

[180] Halil Kalabalık, *İdari Yargılama Hukuku*, Değişim Yayınları, İstanbul 2003, s. 358.

[181] Şeref Gözübüyük, *a.g.e.*, s. 524.

veren yargı yeri karara bağladığından aynı yargı yerinin kendi vermiş olduğu kararı kaldırması istisnaidir. Nitekim uygulamada çok işlevsel olmayan bu kanun yolu 6545 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır.

2.5.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Olağanüstü kanun yolları, olağan kanun yollarından geçerek veya olağan kanun yollarına başvurulmaksızın kesinleşen kararlar için söz konusudur. Vergi yargılamasında olağanüstü kanun yolları; yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına bozmadır. Aşağıda bu yollar açıklanacaktır.

2.5.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi

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 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[182].

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 dâhilinde esas hükmün kaldırılmasını ve davanın yeniden incelenmesini sağlayan olağanüstü kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi denir. Yargılanmanın yenilenmesi yoluyla kanunda belirtilen nedenlerden ötürü bir davanın tekrar görülmesi sağlanır. Kesinleşmiş yargı kararlarına karşı bu yola başvurulabilir.

---

[182] Cem Tekin, "Vergi Yargısında Yargılanmanın Yenilenmesi Müessesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 204, Eylül 2005, s.56.

Burada amaç hukuk âleminde meydana gelmiş yanlışlıkların ve hukuka aykırılıkların ortadan kalkmasıdır[183].

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 karalar, 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,

2) Danıştay dava dairelerinin, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında ilk derce 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[184].

Yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemeyecek kararlar ise; Danıştay ve Bölge İdare Mahkemelerinin temyiz ve itiraz başvuruları üzerine vermiş oldukları kararlar, ara kararlar, yürütmenin durdurulması kararları, feragat, kabul, sulh işlemleri, yargılamanın yenilenmesi üzerine verilen kararlardır.

2.5.2.1.1. Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Süresi

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Yargılamanın yenilenmesi" başlıklı 53. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir;

---

[183] Şeref Gözübüyük, *a.g.e.*, s. 526.

[184] Turgut Candan, *Açıklamalı İdari*…, s.965.

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

b) 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,

c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

d) Bilirkişinin kasıtla gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun mahkeme kararıyla belirlenmesi,

e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

h) 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,

ı) Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

Yargılamanın yenilenmesi nedenleri İYUK'un 53. 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[185].

İYUK'un 53/3. maddesi uyarınca; yargılamanın yenilenmesi kanun yoluna başvuru süresi;

-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 olması durumunda 10 yıl,

-Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması durumunda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren 1 yıl,

- Diğer durumlarda ise sebebin öğrenildiği tarihten itibaren 60 gündür.Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.

---

[185] Şeref Gözübüyük-Turgut Tan , *a.g.e.*, s. 1083.

2.5.2.2. Kanun Yararına Bozma[186] [187]

Türk vergi yargılamasında ikinci olağanüstü kanun olan kanun yararına bozmanın amacı, hukuk kurallarının yanlış uygulanması halinde, yasanın kesin hükümde belirtilen biçimde uygulanamayacağının açıkça duyurulması, böylece ilerdeki uygulamalarda bu yolda yargı yerlerinin yanlışa düşme ihtimalinin önlenip mahkemelerin uyarılması ve uygulamada hukuk birliğinin sağlanmasıdır.

Literatürde kanun yararına temyiz olarak da ifade edilen kanun yararına bozma İYUK'un 51. maddesinde düzenlenmiş olup, madde hükmü şöyledir:

"1. Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı[188] tarafından kanun yararına temyiz olunabilir[189].

---

[186] Bu madde başlığı "Kanun Yararına Bozma" iken 18/6/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanunun 24.maddesiyle "Kanun Yararın Temyiz" olarak değiştirilmiştir.

[187] 18/6/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanunun 24 üncü maddesiyle, bu maddenin birinci fıkrasında yer alan "Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip" ibaresi "İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya" şeklinde ve ikinci fıkrasında yer alan "mahkeme veya Danıştay" ibaresi "merci" şeklinde değiştirilmiştir. Ancak yukarıda da açılandığı üzere, 6545 Sayılı Kanunun Geçici 8. Maddesi uyarınca, söz konusu değişiklikler, yeni kurulacak bölge idare mahkemelerinin(istinaf mahkemeleri) tüm yurtta göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanacağı için ve söz konusu istinaf mahkemelerinin 20/07/2016 tarihinde tüm yurtta göreve başlamalarının öngörülmesi nedeniyle kanun yollarına ilişkin olarak şu an itibariyle yürürlükte bulunan hükümler öncelikli olarak değerlendirilecek, 6545 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler ise henüz yürürlüğe girmemiş olduğundan daha sonra ayrı bir başlık altında incelenecektir.

[188] Başsavcı ibaresinden kasıt Danıştay Başsavcısıdır. Nitekim İdari Yargıda başka bir başsavcılık kurumu yoktur.

Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır."

Madde metninde kanun yararına temyiz yoluna başvuru hakkı sadece ilgili Bakanlıklara ve Başsavcıya verilmiştir. Öte yandan, uygulamada, yargılamanın tarafları veya mahkemelerin de kanun yararına temyiz istemiyle Başsavcıya başvuruda bulundukları görülmektedir. Bu başvurular üzerine Danıştay Başsavcısının kanun yararına temyiz talebinde bulunmama yetkisi vardır.

Madde metninden anlaşılacağı gibi, kanun yararına temyiz yolu ile şekli anlamda kesinleşen ancak niteliği itibariyle yürürlükteki hukuk kurallarına aykırı bir durum ifade eden kararların hukuk âleminde sonsuza dek varlıklarının korunmasının önüne geçilmiş olur.

Olağanüstü bir kanun yolu olan kanun yararına temyiz ile olağan bir kanun yolu olan temyiz arasındaki farklar şunlardır[190];

- Temyiz, ilk derece mahkemesinin son kararlarına karşı gidilen bir yoldur. Oysa kanun yararına bozma, kesin kararlar aleyhine gidilmektedir.

- İlk derece mahkemesi olarak görev yapmayan, itiraz mercii olan Bölge İdare

Mahkemesi (BİM) kararlarına karşı temyiz yolu kapalı olmasına rağmen, kanun yararına bozma yolu açıktır.

---

[189] 2577 sayılı Kanunun 51. maddesinin 2. Fıkrası, 6545 sayılı Kanun ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir: ”İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.”

[190] Hasan Hüseyin Bayraklı, *a.g.e.*, s. 292.

-Temyiz davalarında başvuru için bir süre öngörülmesine karşılık, yasa yararına temyiz için bir süre öngörülmemiştir.

-Temyiz, son karar aleyhine olan tarafın gittiği bir yasa yolu olmasına karşılık, yasa yararına temyizde ilgili bakanlık veya Danıştay Başsavcısının gerek görmesi üzerine de bu yola gidilebilmektedir.

-Temyiz yolunda temyiz merciinin kararı olay mahkemesinin kararını bozma ya da onama şeklinde olduğu için tarafların hukuki durumlarında değişiklik meydana getirmesine karşılık, yasa yararına temyizde olay mahkemesinin kararlarının hukuki sonuçları değişmemektedir.

-Temyiz, olay mahkemelerinin kararlarının olabildiğince yeknesak ve yürürlükteki yasalara uygun olarak verilmesini sağlama işlevi görür. Temyiz aşamasından geçmeksizin kesinleşen kararlar, kimi zaman, içtihatlar topluluğu içerisinde yerini korurken, yürürlükteki hukuka da aykırı olmaya devam edebilecektir. İşte kendine özgü bir yol olan kanun yararına bozma, hukuk âlemine hukuka aykırı içtihatların yerleşmesini engeller.

2.5.2.2.1. Kanun Yararına Bozmaya Konu Olabilecek Kararlar ve Şartları

Madde metninden de anlaşıldığı üzere kanun yararına bozmaya konu edilebilecek kararlar şunlardır;

- BİM' in itiraz üzerine verdiği kararlar,

- Vergi mahkemelerinin verdiği ancak temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlar,

- Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlar.

Yukarıda açıklandığı üzere, Danıştay'da temyizen incelenmiş olan mahkeme kararları ile henüz temyiz süresi geçmemiş kararlar için kanun yararına temyiz yoluna başvurulamaz. Ayrıca vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği

kararlar, itiraz yoluna gidilmeden kesinleşmiş olsa bile kanun yararına temyiz edilemeyecektir.

Sonuç olarak, kanun yararına temyiz yoluna başvurulabilmesi için iki şartın bir arada bulunması gerekmektedir. Bunlardan birincisi; kanun yararına temyiz yoluna başvurulacak kararın temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş olması, ikinci şart ise, temyiz incelemesinden geçmeksizin kesinleşen kararın yürürlükteki hukuka aykırı olmasıdır.

Yürürlükteki hukuk kavramı, pozitif hukuk olan ve devlet organlarını bağlayıcı nitelikteki kurallar olup; Anayasa, yasa, tüzük, yönetmelik, kararname ve içtihadı birleştirme kararları gibi genel kuralları kapsar[191]. Soyut hukuk kurallarına aykırılık her zaman kanun yararına temyiz nedeni değildir; karar yürürlükteki hukuka, mevcut hukuk düzenine aykırı olmalıdır. Zira bu yol "kanun yararına" kabul edilmiş bir yoldur[192].

Kanun yararına temyiz aşamasında yapılan incelemenin soyut bir hukukilik denetimi olmasından dolayı, kanun yararına temyizde olay denetimi değil, tarafların hukukunu etkilemeyen soyut bir hukuki denetim söz konusudur[193]. Kanun yararına temyizde, her usuli aykırılık değil, hükmü, hukuka aykırı hale getirmiş olan usuli eksiklikler bozma nedeni olarak kabul edilebilir. Bu hususa ilişkin olarak Danıştay'ın bir kararında, özetle, şöyle denilmiştir: "... kanun yararına bozma sebepleri, kanunda bozma sebepleri kadar geniş bir şekilde düzenlenmemiştir. Temyiz sebepleri arasında yer alan 'hukuka aykırılık' kanun yararına bozmada tek sebep olarak kabul edilmiştir. Bu durumda yargılama usul hükümlerine riayet edilmemiş olması, ancak hukuka aykırı bir sonucun karar haline gelmesinde kanun yararına bozma sebebidir. Yoksa mücerret usul hükümlerine uyulmamış olması tek başına kanun yararına bozma sebebi olarak yeterli değildir... Olayda, Vergi Mahkemesince 2577 sayılı kanunun 16. maddesinde öngörülen usule uyulmaksızın, davacının otuz günlük cevaba cevap

---

[191] Celal Karavelioğlu, *a.g.e.,* s.1786.

[192] Zehra Odyakmaz*, a.g.e.,* s.93.

[193] Ramazan Çağlayan, *a.g.e.,* s.100.

süresinin dolması beklenilmeden karar verilmiş, böylece kanunda öngörülen usule aykırı bir yol izlenmiş ise de, bu durumun kararın sonucunu ve hükmü etkileyecek bir niteliği bulunmamaktadır"[194] Söz konusu Danıştay kararının yerinde olduğu söylenebilir. Olağanüstü bir kanun yolu olan kanun yararına temyiz sebeplerinin geniş yorumlanması bu yolun tıpkı temyiz yolu gibi olağan bir kanun yolu haline gelmesine yol açabilir.

2.5.2.2.2. Kanun Yararına Bozma Sürecinin İşleyişi

2577 sayılı İYUK'un 51/1. maddesi uyarınca, kanun yararına bozma talebi ya ilgili bakanlıktan ya da Danıştay Başsavcılığı'ndan gelmelidir. Ancak talebin ilgili bakanlıktan gelmesi halinde öncellikle bakanlık, Danıştay Başsavcılığına, kararın yürürlükteki hukuka aykırı olduğunu ve hangi gerekçelerle kanun yararına temyiz edilmesi gerektiğini belirten bir yazı ile başvuruda bulunması gerekir.

İYUK'un 54. maddesi uyarınca, kanun yararına temyiz başvurusu, bölge idare mahkemesi kararları ve vergi mahkemeleri kararlarına karşı Danıştay dava dairesine, Danıştay dava dairesinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararlara karşı da Danıştay Dava Dairesi Kuruluna yapılır. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır.

Daha önce de ifade edildiği üzere, Danıştay Başsavcısı ya re'sen ya da ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine kanun yararına temyize başvurabilir. Buradaki ilgili bakanlık deyiminden karara konu edilen maddi olayın ilgili olduğu bakanlığı anlamak gerekir. Örneğin, genel bütçeye giren vergi, resim, harçlarla ilgili yargı kararlarında ilgili bakanlık Maliye Bakanlığı iken, iç güvenlikle ilgili kararlarda ilgili bakanlık İçişleri Bakanlığıdır[195].

İlgili bakanlığın talebi üzerine, Danıştay Başsavcısının kural olarak başvuruda bulunma mecburiyetinin olduğu kabul edilmektedir. Ancak usuli

---

[194] Danıştay 6. Dairesi, E:1985/2514, K:1985/1711 sayılı kararı, Ramazan Çağlayan, *a.g.e.*,s.100.

[195] Erdal Sönmez, Garip Ayaz, *Vergi Yargısı*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s.413.

sebeplerle veya konu ile ilgili olarak daha önce verilmiş Danıştay kararları sebebi ile Başsavcı bu yola başvurmaktan imtina edebilir. Öte yandan, hukuki yorum farklılıkları sebebi ile ilgili bakanlığın talebine karşı bu yola başvurulmaması söz konusu olmamalıdır[196]. Doktrinde idare ve yargının ayrılığı ilkesi uyarınca ilgili bakanlığın talebi üzerine Başsavcının böyle bir mecburiyetinin olmadığını savunan yazarlar da bulunmaktadır[197].

Kanun yararına temyiz dilekçesinin şekline ilişkin bir düzenleme de yer almamaktadır. Ancak bir temyiz başvurusu olması sebebiyle İYUK'un 48. maddesinde düzenlenen temyiz dilekçesinin taşıması gerektiği şekil kurallarının kanun yararına temyiz dilekçesi içinde geçerli olduğunu ve söz konusu dilekçelerin İYUK' un 3. maddesine uygun olarak düzenlenmesi gerektiği söylenebilir.

Öte yandan, kanun yararına temyiz başvurusu için mevzuatta herhangi bir süre sınırlaması öngörülmemiştir.

2.5.2.2.3. Kanun Yararına Bozmanın Sonuçları

Kanun yararına temyiz başvurusunun doğurduğu sonuçlar, aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1. Kanun yararına temyiz kararları üzerine dosya ilgili mahkeme tarafından yeniden ele alınmaz. Buna bağlı olarak da mahkemenin bozmaya uygun olarak yeni bir karar vermesi söz konusu olmaz.

2. Kanun yararına temyiz usulü, hukuki bir denetim olduğundan inceleme neticesinde verilecek bozma kararı tarafların hukuki durumunu etkilemez. Bozmaya konu kararın kesin hüküm niteliği devam eder, bu bozma kararının amacı yanlış bir yargısal içtihadın yerleşmesini önlemektir.

3. Kanun yararına temyiz yolunda yürütmenin durdurulması istenemez. Zira bu inceleme tarafların hukuki durumunda bir etki ve değişiklik yapmamaktadır.

---

[196] A. Şeref Gözübüyük - Güven Dinçer, *İdari Yargılama Usulü*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996 s.643.

[197] Ramazan Çağlayan, *a.g.e.*, s.99.

4. Kanun yararına temyiz talebi neticesinde verilen kararlar, karar düzeltmesine ve yargılamanın yenilenmesine konu olamazlar. Kanun yararına temyiz yolu olağanüstü bir kanun yolu olup, bu hususta kanunun diğer hükümlerinin uygulanması sınırlıdır.

5. Kanun yararına temyiz neticesinde verilen bozma kararı Resmi Gazete'de yayımlanır. Bunun sebebi, uygulanan hukuk kuralının ülkenin her yerinde aynı biçimde anlaşılmasını sağlamaktır[198].

2.5.3. 6545 sayılı Kanun ile Vergi Yargılamasında Yapılan Değişiklikler

28.06.2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 2576 sayılı BİMK ve 2577 sayılı İYUK'ta önemli değişiklikler yapılmıştır.

6545 sayılı Kanun'un genel gerekçesine[199] bakıldığında, şu açıklamalara yer verilmiştir; "İdari yargı ilk derece mahkemelerince verilen nihai kararların bir kısmı bölge idare mahkemesince, kalan kısmı ise Danıştay tarafından denetlenmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45 inci maddesinde itiraz üzerine bölge idare mahkemelerinde kesinleşecek davalar sayılmış olup, bunların dışındaki tüm davalar temyiz üzerine Danıştay tarafından incelenmektedir. Bu uygulama sebebiyle idare ve vergi mahkemelerinin nihai karara bağladığı dosya toplamının yaklaşık yüzde yetmişi Danıştay'da yüzde otuzu ise bölge idare mahkemelerinde denetlenmektedir. Anılan iş yükü sebebiyle Danıştay'a gelen dosyaların kesinleşme süresi uzamaktadır. Bu bağlamda idari yargıda istinaf kanun yolunun getirilmesi konusu öteden beri yargı paydaşları arasında tartışılmaktadır. Tartışmaların sonucunda varılan mutabakata bağlı olarak Tasarıyla bölge idare mahkemeleri istinaf mercii olarak yapılandırılmaktadır. Buna göre başvuru usulü ile inceleme ve

---

[198] A. Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, *a.g.e.,* s.644.

[199]http://www.kgm.adalet.gov.tr/Tasariasamalari/Kanunlasan/2014Yili/6545%20s%C4%B1ra%20say%C4%B1s%C4%B1.pdf, (18/12/2015), s.1.

yargılama usulüne ilişkin hükümler getirilmekte ve bölge idare mahkemelerince verilecek karar türleri yeniden düzenlenmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45'inci ve 46'ncı maddelerinde yapılan değişiklikler istinaf kanun yolunun temel düzenlemelerini oluşturmaktadır. 45 inci maddede yapılan değişiklikle, ilk derece mahkemelerince verilecek ve kesin olması sebebiyle istinaf ya da temyiz yoluna başvurulamayacak kararlar düzenlenmektedir. Aynı zamanda istinaf incelemesi için bölge idare mahkemelerine gelen davaların incelenme ve karara bağlanma usulü hükme bağlanmaktadır. 2577 sayılı Kanunun 46. maddesinde yapılan değişiklikle, istinaf mahkemelerince karara bağlanacak konulardan hangisinin temyiz yolu ile Danıştay'a gideceği belirlenmekte olup, bu maddede tahdidi olarak sayılan bu konular dışındaki davaların bölge idare mahkemelerinde istinaf incelemesi neticesinde kesinleşmesi öngörülmektedir. Böylece Danıştay'ın temyizen karara bağladığı iş yükünün yaklaşık yüzde seksen oranında azaltılarak Danıştay'ın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun ilgili bazı hükümleri de değiştirilerek bölge idare mahkemelerinin teşkilat yapısı, istinaf kanun yolu incelemesine uygun hale getirilmektedir."

Yapılan değişiklikler genel olarak değerlendirildiğinde, yapılan en önemli değişikliğin itiraz kanun yolunun kaldırılıp yerine istinaf kanun yolunun getirilmesi ve istinaf kanun yolunun 'genel kanun yolu' olarak düzenlenmesi olduğu söylenebilir. Bunun dışında istinaf mercii olarak yapılandırılan bölge idare mahkemelerinin artacak iş yüküne paralel olarak örgütlenme yapısında bir takım değişiklikler yapılması, eski sistemde ilk derece mahkemelerine tanınan ısrar hakkının kaldırılarak bu hakkın istinaf mercii bölge idare mahkemelerine verilmesi, olağan kanun yollarından olan karar düzeltme kanun yolunun tamamen kaldırılması diğer önemli değişiklikler arasındadır. Bu değişiklere aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmektedir.

2.5.3.1. Yargısal Örgütlenmede Yapılan Değişiklikler

Yapılan değişiklik sonucunda, daha önce de ifade edildiği üzere, iki dereceli olan idari yargı örgütlenmesi, üç dereceli hale getirilmiş, değişiklik öncesi durumda sınırlı bir yetki ve işleve sahip olan bölge idare mahkemeleri, yeni sistemde, istinaf mercii olarak geniş yetkilerle donatılmıştır.

6545 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde de belirtildiği üzere, yapılan değişikliklerin temel amacının, Danıştay'ın iş yükünü azaltarak hem içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi, hem de davaların kesinleşme ve karara bağlanma sürecini hızlandırmak olarak ifade edilmiştir.

Söz konusu değişikliklerle genel görevli istinaf mercii haline getirilen bölge idare mahkemelerinin iş yükünde yaşanacak artışa paralel olarak örgütlenme yapısı da genişletilmiştir. Buna göre;

2576 sayılı kanunun 3. maddesinin, değişiklik öncesi halinde, bölge idare mahkemelerinin, bölge idare mahkemesi başkanı ile iki üyeden oluşacağı hükmü yer almaktayken, 6545 sayılı kanunun 3. maddesiyle yapılan değişiklik ile bölge idare mahkemelerinin; başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşacağı, bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunacağı ve gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca artırılıp azaltılabileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Değişikliğe ilişkin madde gerekçesi incelendiğinde özetle, şu açıklamalara yer verildiği görülmektedir[200]: "Maddeyle, istinaf mercii olarak yapılandırılan bölge idare mahkemelerinin faaliyetlerini etkili bir şekilde yerine getirebilmeleri için ihtiyaç duyduğu teşkilat yapısı yeniden düzenlenerek bölge idare mahkemelerinin başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşacağı, bölge idare mahkemelerinde en az iki daire bulunacağı, gerekli görülen

[200]http://www.kgm.adalet.gov.tr/Tasariasamalari/Kanunlasan/2014Yili/6545%20s%C4%B1ra%20say%C4%B1s%C4%B1.pdf, (18/12/2015)

hallerde Adalet Bakanlığının teklifi üzerine HSYK tarafından dairelerin sayısının artırılıp azaltılabileceği öngörülmektedir.”

2576 sayılı kanunun değişiklik öncesi "bölge idare mahkemesi başkanının görevleri” başlıklı 9. maddesi, 6545 sayılı Kanunun 5. maddesiyle, 2576 sayılı Kanunun 3/B maddesinde yeniden düzenlenmiş ve bölge idare mahkemesi başkanının, dairelerden birine, başkanlar kuruluna ve adalet komisyonuna da başkanlık edeceği düzenlemesine yer verilmiştir.

6545 sayılı Kanunun 6. maddesiyle, 2576 sayılı Kanun’ un "bölge idare mahkemesi başkanlar kurulu" başlıklı 3/C maddesinde yapılan düzenleme ile, özetle; başkanlar kurulunun, bölge idare mahkemesi başkanı ile daire başkanlarından oluşacağı belirtilerek, Başkanlar Kurulu’nun görevleri; ihtisaslaşmayı sağlama adına daireler arasında işbölümünü belirlemek ve daireler arasında çıkan iş bölümü uyuşmazlıklarını karara bağlamak, hukuki ve fiili nedenlerle dairelerin toplanamaması durumunda diğer dairelerden üye görevlendirmek, aynı bölge idare mahkemesinin farklı dairelerince veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında içtihat farklılıkları bulunması hâlinde; resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek bu tür kararları arasındaki aykırılıkların giderilmesini sağlamak amacıyla durumu Danıştay Başkanlığına iletmek olarak sayılmıştır[201].

6545 sayılı Kanunun 7. maddesiyle, 2576 sayılı Kanun’un 3/D maddesinde yapılan düzenleme ile, bölge idare mahkemesi dairelerinin görevleri belirlenmiştir. Buna göre, bölge idare mahkemesi dairelerinin görevleri, özetle, ilk derece mahkemeleri tarafından verilen ve istinaf kanun yoluna tabi olan nihai kararlara karşı

---

[201] Madde metninde, ayrıca, Başkanlar Kurulu tarafından, yapılacak içtihatı birleştirme talepleri hakkında 6/1/1982 tarihli ve 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu ve 40 ıncı maddeleri uygulanacağı belirtilmekte, böylece söz konusu taleplerin Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından karşılanacağı öngörülmektedir.

yapılan istinaf başvuruları ile ilk derece mahkemeleri tarafından yürütmenin durdurulması hakkında verilen kararlara karşı yapılan itirazları karara bağlamak olarak sayılmıştır.

6545 sayılı Kanunun 8. maddesiyle, 2576 sayılı Kanun'un " bölge idare mahkemesi başkanı, daire başkanı ve üyelerinin nitelikleri ve atanmaları" başlıklı 3/E maddesinde yapılan düzenleme ile, bölge idare mahkemesi başkanı ve daire başkanlarının, birinci sınıf olmuş, üyelerinin ise birinci sınıfa ayrılmış idari yargı hakim ve savcıları arasından HSYK tarafından atanacağı düzenlenmiştir. Öte yandan Danıştay başkan ve üyeleri arasından da bölge idare mahkemesi başkan ve daire başkanlıklarına istekleri üzerine atama yapılabileceği düzenlemesine yer verilmiştir.

6545 sayılı Kanunun 8. maddesiyle, 2576 sayılı Kanun'un 3/F maddesinde yapılan düzenleme ile, bölge idare mahkemesi dairelerinin bir başkan ve iki üye ile toplanacağı, görüşmelerin gizli yapılarak kararların çoğunlukla verileceği hükme bağlanmıştır.

6545 sayılı Kanunun 14. maddesiyle, 2576 sayılı Kanun'un geçici 20. maddesinde yapılan düzenleme ile ; "1. Adalet Bakanlığı, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde, Kanunun, bu Kanunla değişik 3 üncü maddesinde öngörülen bölge idare mahkemelerini kurar. Bölge idare mahkemelerinin kuruluşları, yargı çevreleri ve tüm yurtta göreve başlayacakları tarih, Resmî Gazete'de ilan edilir. Mevcut bölge idare mahkemeleri, yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarihe kadar faaliyetlerine devam ederler. 2. Yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlayacakları tarih itibarıyla mevcut bölge idare mahkemelerinde bulunan dosyalar; yargı çevreleri dikkate alınarak yeni kurulan bölge idare mahkemelerine devredilir ve ilgili dairelere tevzi edilir. 3. Yeni kurulan bölge idare mahkemelerinin göreve başlama tarihinden önce Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca bu mahkemelerin başkanları, daire başkanları ve üyelerinin atamaları yapılır. Bölge idare mahkemelerinde görev yapacak diğer personelin atamaları da aynı süre içinde yapılır…" hükmüne yer verilmiştir.

Bölge idare mahkemelerine ilişkin geçiş hükümlerini düzenleyen 2576 sayılı Kanunun geçici 20.maddesi incelendiğinde, 6545 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten (28.06.2014)[202] itibaren üç ay içinde, Adalet Bakanlığı tarafından, istinaf mercii olarak yapılandırılan söz konusu bölge idare mahkemelerinin kurulacağı öngörülmekle birlikte, şu an itibariyle dahi söz konusu mahkemelerin fiziki ve teknik alt yapısının tam anlamıyla hazır olmadığı görülmektedir. İdari yargı sisteminde, değişiklik öncesi dönemde de bölge idare mahkemelerinin zaten fiilen var olmasının yeni sisteme geçişi kolaylaştıracağı öngörülmekle birlikte, yeni istinaf sistemiyle beraber iş kapasitesi artan bölge idare mahkemelerinin ihtiyaçlarına, eski sisteme göre tasarlanan fiziki ve teknik altyapının cevap vermeyeceği de açıktır.

Öte yandan, madde metninin devamında yer alan, istinaf mercii olarak yapılandırılan bölge idare mahkemelerinin kuruluşlarının, yargı çevrelerinin tespitinin ve tüm yurtta göreve başlayacakları tarihin, Resmî Gazete'de ilan edileceği yolundaki hüküm uyarınca, Adalet Bakanlığı tarafından, "Bölge İdare Mahkemelerinin Kurulmasına ve Yargı Çevrelerinin Belirlenmesine İlişkin Karar"[203] ile ""Bölge Adliye Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemelerinin Tüm Yurtta Göreve Başlayacakları Tarihe İlişkin Karar"[204], 7 Kasım 2015 tarihli ve 29525 Sayılı Resmî Gazete' yayımlanmış, buna göre söz konusu bölge adliye mahkemelerinin 15

---

[202] 28/6/2014 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 6545 sayılı Kanunun 104.maddesi uyarınca, bu kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

[203] 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 2 ve geçici 20 nci maddeleri uyarınca, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca İstanbul, Bursa, İzmir, Ankara, Konya, Samsun, Erzurum ve Gaziantep bölge idare mahkemeleri kurulmuştur. Böylece eski sistemde 25 ilde faaliyet gösteren bölge idare mahkemesi sayısı değişiklikle birlikte 8'e düşürülmüştür.

[204] 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 2 ve geçici 20 nci maddeleri uyarınca kurulan ve yargı çevreleri belirlenen bölge idare mahkemeleri, 20/07/2016 tarihinde tüm yurtta göreve başlayacaktır.

mahalde, bölge idare mahkemelerinin ise 8 mahalde olmak üzere 20/07/2016 tarihinde tüm yurtta göreve başlayacakları belirtilmiştir.

Ancak aradan kısa bir süre geçtikten sonra Adalet Bakanlığının 26/02/2016 tarihli teklifi üzerine, 1 Mart 2016 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Genel Kurulunun 29/02/2016 tarihli ve 52, 53 sayılı kararları ile Bölge Adliye Mahkemelerinin sayısı 15'ten 7'ye, Bölge İdare Mahkemelerinin sayısı ise 8'den 7'ye indirilmiştir[205]. İstinaf mahkemelerinin sayısının azaltılmasının gerekçesi olarak ise; istinaf mahkemelerinin sayısının azaltılarak mahkemeler içindeki daire sayısının attırılması suretiyle Yargıtay ve Danıştay'daki ihtisaslaşmaya benzer bir şekilde ihtisas daireleri oluşturmak suretiyle uygulama birliğinin temin edilmesi ve bu şekilde içtihat farklılıklarının azaltılarak ihtisaslaşmada etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi gösterilmiştir.Yapılan değişiklik, istinaf mahkemesi sayılarının azaltılması suretiyle farklı istinaf mahkemeleri arasında farklı içtihatlar oluşmasının engellenmesi ve uygulama birliğinin sağlanması açısından faydalı olarak görünse de İstanbul, Ankara gibi bazı bölge idare mahkemelerinin çok ağır iş yükü altında kalması suretiyle amacı uyuşmazlıkların karara bağlanma ve kesinleşme süresini kısaltmak olan istinaf sisteminin bu amaca ulaşmasına engel oluşturacağı değerlendirilmektedir. Öte yandan, aradan üç ay gibi çok kısa bir süre geçmesine rağmen istinaf mahkemelerinin sayısının azaltılmasına ilişkin olarak yapılan bu değişiklik öngörülen istinaf sisteminin planlamasında bir takım önemli eksiklikler olduğu görüşünü de güçlendirmektedir.

2.5.3.2. Kanun Yollarına İlişkin Olarak Yapılan Değişiklikler

6545 Sayılı Kanun ile vergi yargılamasında halen uygulanagelen itiraz kanun yolunun kaldırılarak yerine istinaf kanun yolunun getirildiği ve bölge idare

---

[205] 1 Mart 2016 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan karar uyarınca Bölge İdare Mahkemelerinin İstanbul, İzmir, Ankara, Konya, Samsun, Erzurum ve Gaziantep olmak üzere 7 mahalde göreve başlayacağı belirtilmiş böylece ilk ilanda kurulacağı belirtilen Bursa Bölge İdare Mahkemesi'nin kurulmasından vazgeçilmiştir.

mahkemelerinin artacak iş yüküne paralel olarak istinaf mercii olarak yeniden yapılandırıldığı öte yandan, karar düzeltme kanun yolunun kaldırıldığı ve kanun yararına bozmanın, kanun yararına temyiz olarak yeniden düzenlendiği, diğer olağanüstü kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesi kanun yolunda ise herhangi bir değişiklik yapılmadığı görülmektedir. Böylece, yeni düzenleme sonrasında vergi yargılamasında ve idari yargıda olağan kanun yolları; istinaf ve temyiz, olağanüstü kanun yolları ise kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi olarak düzenlenmiştir.

Daha önce de ifade edildiği üzere, vergi yargılamasında ilk derece yargı yeri kural olarak vergi mahkemeleridir. Değişiklik öncesi sistemde, vergi mahkemelerince tek hâkim ile verilen kararlara karşı bölge idare mahkemelerine itiraz, kurul halinde verdikleri kararlara karşı ise Danıştay'a temyiz yolu açık olmaktaydı ve bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar kesin olduğundan, söz konusu kararların Danıştay'a temyiz edilmesi mümkün değildi.

6545 sayılı Kanun ile 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda yapılan değişiklikler ile vergi mahkemelerinin ilk derece yargı yeri olma özelliği korunmakla birlikte, iki dereceli vergi yargısı süreci üç dereceye çıkarılmıştır.Yapılan değişikliklerle, vergi mahkemesince verilen kararlara karşı doğrudan Danıştay' a temyiz yolu kaldırılarak, ilk derece yargı yeri konumunda olan vergi mahkemesinin, kesin olmayan başka bir ifadeyle istinaf yolu açık olan kararlarına karşı ikinci derece yargı yeri konumuna getirilen bölge idare mahkemesine istinaf başvurusu yapılabilecek, bölge idare mahkemesinin kesin olmayan başka bir ifadeyle temyiz yolu açık olan kararlarına karşı ise üçüncü derece yargı yeri konumuna getirilen Danıştay'a temyiz başvurusu yapılabilecektir.

2.5.3.2.1. İstinaf Kanun Yolu

Kelime olarak, "yeniden başlama"[206], terim olarak ise, "mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme"[207] anlamına gelen "istinaf", ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarının hem maddi hem de hukuki yönlerden denetlenerek, hukuka aykırılıkları ortadan kaldırmak için düzenlenmiş bir kanun yoludur[208].

Adli Yargı sistemine 7/10/2004 tarihli ve 25606 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev Yetkileri Hakkında Kanunla giren ancak halen uygulamaya geçirilemeyen istinaf kanun yolu, idari yargı sistemine de 6545 sayılı Kanun ile 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda 2014 yılında yapılan değişiklikler ile giriş yapmıştır.

6545 sayılı Kanunla vergi yargılamasında istinaf kanun yoluna ilişkin olarak yapılan düzenlemeler incelendiğinde;

6545 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle 2577 sayılı Kanun'un, itiraz kanun yolunu düzenleyen 45. maddesinin, madde başlığıyla birlikte tümü değiştirilerek bunun yerine istinaf kanun yolunu düzenleyen hükümler getirilmiştir. Buna göre;

""İstinaf:

1. İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi

---

[206] Ferit Devellioğlu, *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat*, Aydın Kitabevi, 24. Baskı, Ankara, 2007.

[207] Türk Dil Kurumu, *Güncel Türkçe Sözlük,* http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts, (21.12.2015).

[208] Ali Rıza Çınar, "İstinaf", *Fasikül Aylık Hukuk Dergisi*, Yıl:2, Sayı:8, Ankara, Temmuz 2010. s.14.

mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.

2. İstinaf, temyizin şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir.

3. Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir.

4. Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.

5. Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.

6. Bölge idare mahkemelerinin 46 ncı maddeye göre temyize açık olmayan kararları kesindir.

7. İstinaf başvurusuna konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz.

8. İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz." düzenlemelerine yer verildiği görülmektedir.

Değişiklik öncesi sistemde, 2577 sayılı İYUK'un 45. maddesinde bölge idare mahkemelerine itiraz edilebilecek uyuşmazlıklar sayılarak, bunların dışında

kalan bütün uyuşmazlıkların Danıştay'a temyiz edilebileceği, başka bir ifadeyle genel kanun yolunun temyiz kanun yolu olduğu belirtilmekte iken, yapılan değişiklikle genel kanun yolu olarak istinaf sistemine yer verilmiş, eski sistemde genel kanun yolu olarak öngörülen temyiz kanun yolu ise, 2577 sayılı Kanun'un 46. maddesinde sayılan[209] sınırlı durumlarla gidilebilecek bir kanun yolu olarak öngörülmüştür.

---

[209] Temyiz:

Madde 46 – (Değişik: 18/6/2014-6545/20 md.)

Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir:

a) Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları.

b) Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar.

c) Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statüsünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları.

d) Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya otuz gün yahut daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları.

e) Müşterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları.

f) İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar.

g) Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18/11/1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

h) Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar.

ı) Ülke çapında uygulanan öğrenim ya da bir meslek veya sanatın icrası veyahut kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan davalar.

Dolayısıyla, yeni sistemde İYUK'un 46. maddesinde, istinaf mercii olarak bölge idare mahkemeleri tarafından verilen kararların hangisinin Danıştay'a temyiz yolunun açık olduğu belirtilerek, bu maddede sınırlı olarak sayılanlar dışındaki uyuşmazlıkların ise istinaf kanun yolu sonrası bölge idare mahkemelerinde kesinleşmesi öngörülmekte, böylelikle istinaf mercii olarak yapılandırılan bölge idare mahkemelerinin, eski sistemde genel görevli temyiz mercii konumunda olan Danıştay'ın 'genel görevli olma' özelliğini devralmasının amaçlandığı görülmektedir.

Öte yandan, ilk derece mahkemelerin kararlarına karşı kural olarak[210] doğrudan temyiz yolunun kaldırıldığı, söz konusu kararlara karşı ilk olarak istinaf yoluna, daha sonra temyiz yoluna başvurulabileceğinin düzenlendiği görülmektedir.

---

i) Liman, kruvaziyer limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar.

j) 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davalar.

k) 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

l) 3/7/2005 tarihli ve 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

m) Düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından görevli oldukları piyasa veya sektörle ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar. http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/,(4/3/2016)

[210] Söz konusu kurala istisna olarak, İYUK 45/8 maddesi uyarınca, idare mahkemesinin görev alanına giren ivedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamayacağı ve İYUK, 20/A-2/g maddesi uyarınca söz konusu uyuşmazlıklara karşı temyiz yolunun açık olduğu belirtilmektedir. Vergi yargılaması bakımından ise herhangi bir istisna hükmü düzenlenmediği görülmektedir.

Diğer taraftan eski sistemde yer almayan diğer bir husus da ilk derece mahkemelerinin bazı kararlarının kesin olmasıdır.

Söz konusu değişiklik hükmü vergi yargılamasına ilişkin olarak değerlendirildiğinde;

Konusu 5.000-TL'yi geçmeyen uyuşmazlıklar hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bu kararlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. Dolayısıyla konusu belirli bir para ile ifade edilebilen ve 5.000-TL'yi geçmeyen uyuşmazlıklara ilişkin olarak verilen kararların kesin olduğu görülmektedir. Böylece konusu 5.000-TL'yi geçmeyen davalarda tek dereceli bir yargılama sistemi öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

Yeni düzenleme ile konusu 5.000-TL'yi geçmeyen uyuşmazlıkların makul sürede sonuçlandırılacağı, ancak esasen bu tutarın altında olan uyuşmazlıkların sınırlı olduğu, öte yandan, söz konusu uyuşmazlıklara karşı kanun yolunun kapalı olmasının kararların isabetliliği konusunda birtakım sorunlar doğuracağı değerlendirilmektedir.

Öte yandan, 5.000-TL'yi geçmeyen vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak vergi mahkemesince verilen kararlara karşı kanun yolunu kapatan bu hükmün Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı[211] ve Türkiye'nin taraf olduğu Sözleşme'nin 7. Protokolü'nün 2.maddesi[212] ve

---

[211] Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi:

Madde 6- 1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, hakkaniyete uygun ve kamuya açık olarak makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde ve yahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.

Uluslararası Kişisel ve Siyasi Haklar Sözleşmesi'nin 14/5. maddesinde[213] düzenlenen "iki dereceli yargılanma hakkı" ile çeliştiği tartışmaları yaşanabilir.

Öncelikle Sözleşme'nin ek 7. Protokolü'nün "Cezai konularda iki dereceli yargılanma hakkı" başlıklı 2. maddesi ve Uluslararası Kişisel ve Siyasi Haklar

---

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.

3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:

a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek;

e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak. http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf,(21/3/2016)

[212] Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ek 7. Protokolü'nün "Cezai konularda iki dereceli yargılanma hakkı" başlıklı 2. maddesinde, "1- Bir mahkeme tarafından cezai bir suçtan mahkum edilen her kişi, mahkumiyet ya da ceza hükmünü daha yüksek bir mahkemeye yeniden inceletme hakkını haiz olacaktır. Bu hakkın kullanılması, kullanılabilme gerekçeleri de dahil olmak üzere, yasayla düzenlenir.

2- Bu hakkın kullanılması, yasada düzenlenmiş haliyle az önemli suçlar bakımından, ya da ilgilinin birinci derece mahkemesi olarak en yüksek mahkemede yargılandığı veya beraatını müteakip bunun temyiz edilmesi üzerine verilen mahkumiyet hallerinde istisnaya tabi tutulabilir." düzenlemesine yer verilmiştir. http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf, (21/3/2016)

[213] "Bir suçtan ötürü mahkum olan bir kimse, mahkumiyetinin ve aldığı cezanın daha yüksek bir yargı yeri tarafından hukuka göre incelenmesini isteme hakkına sahiptir." https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/53-73.pdf, (21/3/2016)

Sözleşmesi'nin 14/5. maddesinde yer alan hükümlerin yalnızca ceza davaları açısından iki dereceli yargılanma hakkı öngördüğünden vergi yargılaması açısından bu sınırlandırmanın söz konusu uluslararası sözleşmelere aykırılık teşkil edeceğinden bahsedilemez.

1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 305. maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan," Ceza mahkemelerince verilen ve miktarı 2.000 TL'yi geçmeyen mahkumiyet hükümlerinin temyiz edilemeyeceğine" ilişkin hükmün Anayasa aykırı olduğu iddiasıyla yapılan itiraz başvurusu üzerine Anayasa Mahkemesi tarafından verilen kararda, özetle; " 1412 sayılı Kanun'un 305. maddesinin, birinci fıkrasında, "hüküm" sayılan kararlara karşı temyiz yoluna başvurulabileceği (isteğe bağlı temyiz), ancak on beş sene ve daha fazla hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkin hükümlerin re'sen temyize tabi olduğu belirtilmiş, ikinci fıkrasında ise iki milyar liraya kadar (iki milyar dahil) para cezasına ilişkin hükümlerin temyiz edilemeyeceği belirtilmiştir. Söz konusu hükümler uyarınca, gerek kısa süreli hürriyeti bağlayıcı cezaya seçenek olarak hükmedilen, gerekse aynı Yasa'nın 52. maddesi uyarınca doğrudan hükmedilen adli para cezalarının miktar olarak 2.000 TL'yi aşmaması durumunda temyiz edilebilmelerine olanak bulunmamaktadır.

Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde, herkesin meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı kimliğiyle sav ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu belirtilmiştir.

Yargı yerlerinin verdikleri kararlarda, gerek yanılma, gerekse normları değişik biçimde yorumlama sonucu olarak doğan ve olağan sayılması gereken yasaya ve hukuka aykırılıkların giderilmesini sağlamak amacıyla bazı yöntemlerin konulması yoluna gidilmiştir. Bir yargı yerinin verdiği kararda aykırılık olduğu savı ile ortaya çıkan uyuşmazlığın çözümlenmek üzere yargı önüne getirilmesi "kanun yolu"na başvurmadır. Kanun yoluna başvuru hakkı, adil yargılanma hakkının kapsamı içerisinde kabul edilmektedir. Bunun nasıl yapılacağı ise usul hükümleri ile gösterilmektedir. Anayasa'nın 142. maddesinde "mahkemelerin kuruluşunun, görev ve yetkilerinin, işleyişlerinin ve yargılama usullerinin" yasa ile düzenlenmesi öngörülmüştür. Yasa yoluna ilişkin düzenlemeler, yargılama usulü kapsamındadır.

Yargılamanın olabildiğince hızlı sonuçlanması ve suçluların bir an önce cezalandırılması gerektiğinden her karara karşı değil, fakat önemli kararlara karşı kanun yoluna gidilmesi gereği benimsenmektedir. Mahkemelerce verilen tüm kararlara karşı kanun yolunun açık tutulması, kanun yolu kurumunu işlemez duruma getirebilir. Kaldı ki, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ek 7 numaralı protokolünün "Cezai konularda iki dereceli yargılanma hakkı" başlıklı 2. maddesinde de bir mahkeme tarafından cezai bir suçtan mahkum olan kimsenin verilen hükmü bir üst mahkemede inceletmek hakkına sahip olduğu ancak bu hakkın kullanılmasına yasada düzenlenmiş haliyle az önemli suçlar ya da ilgilinin birinci derece mahkemesi olarak en yüksek mahkemede yargılandığı veya beraatını müteakip bunun temyiz edilmesi üzerine verilen mahkumiyet hallerinde istisnaya tabi tutulabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Anayasa'nın tüm maddeleri aynı etki ve değerde olup, aralarında bir üstünlük sıralaması bulunmadığından, uygulamada bunlardan birine öncelik tanımak olanaklı değildir. Bu nedenle, kimi zaman zorunlu olarak birlikte uygulanan iki Anayasa kuralından biri, diğerinin sınırını oluşturabilmektedir.

Hak arama özgürlüğü Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenmiş ve anılan maddede hak arama hürriyeti için herhangi bir sınırlama nedeni öngörülmemiş ise de mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usullerinin kanunla düzenleneceğini öngören Anayasa'nın 142. ve davaların mümkün olan süratle sonuçlandırılmasını ifade eden Anayasa'nın 141. maddelerinin, hak arama hürriyetinin kapsamının belirlenmesinde gözetilmesi gerektiği açıktır.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuk güvenliğini sağlayan, bütün etkinliklerinde hukuka ve Anayasa'ya uyan, işlem ve eylemleri bağımsız yargı denetimine bağlı olan devlettir. Yasaların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle yasa koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal

sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir.

İtiraz konusu kuralda, ceza mahkemelerince sonuç olarak hükmedilen iki milyar liraya kadar adli para cezalarına ilişkin hükümlerin temyiz edilemeyeceği belirtilmektedir. Söz konusu kuralla, verilen cezanın doğrudan ya da kısa süreli hapis cezasından çevrilen adli para cezası olup olmadığı dikkate alınmaksızın, yalnızca sonuç olarak hükmedilen ceza miktarını esas alınmıştır. Yasa koyucunun ceza mahkemelerinden verilen kararların bir kısmına temyiz yolunu kapatmadaki amacının tüm kararların Yargıtay incelemesine tabi tutulması durumunda Yargıtay'ın iş yükünün artacağı ve sonuçta yargılamanın yavaşlayacağı düşüncesi olduğu açıktır. Bir başka ifade ile yasa koyucu, önemsiz sayılabilecek bazı suçlardan ötürü verilen kararlara karşı temyiz yoluna başvurulmasına yasa ile sınır getirmiştir. Ceza adalet sisteminde "önemsiz sayılabilecek suçlar" kategorisi içerisinde mütalaa edilebilmeleri mümkün bulunan doğrudan para cezası verilmesini gerektiren suçlar için öngörülen temyiz edilebilme sınırının, paranın bugünkü satın alma gücü karşısında adalet duygusunu rencide edecek veya hukuk devleti kavramıyla bağdaşmayacak sonuçlara yol açacak boyutta bulunmaması nedeniyle, itiraz konusu kuralın doğrudan hükmedilen adli para cezaları yönünden Anayasa'nın 2., 36., 141. ve 142. maddelerine aykırı bir yönü bulunmamaktadır.

Buna karşılık, hapis cezasını gerektiren suçları ve dolayısıyla da bu suçlardan ötürü verilen adli para cezalarını "önemsiz" olarak kabul ekmek mümkün değildir. Nitekim, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ek 7 numaralı protokolünün 2. maddesinde iki dereceli yargılanma hakkının istisnası olarak gösterilen "az önemli suçlar" ya da "hafif suçlar" tabirinin, aynı Sözleşme'nin maddeye ilişkin açıklamasında suçun cezasının hapis cezasını gerektirip gerektirmeyeceğine bakılarak saptanması gerektiğinin ifade edilmesi karşısında, itiraz konusu kuralla getirilen düzenlemenin hapis cezasından çevrili adli para cezaları bakımından adil yargılanma hakkıyla bağdaşmadığı açıktır.

Diğer taraftan, hapisten çevrilen adli para cezalarına ilişkin mahkumiyet kararlarının mevzuatımızda hükümlü bakımından dolaylı olarak hak yoksunluğu sonucunu doğurabilecek suçlara ilişkin olması durumunda, sanıkların bu kararları

temyiz edememesi hakkaniyete aykırı bir takım sonuçlara da yol açabilecektir. Örneğin hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik veya güveni kötüye kullanma suçlarında, malın değerinin azlığı, etkin pişmanlık veya diğer cezai indirim nedenlerinin uygulanması sonucunda, sonuç olarak hükmedilecek hapisten çevrili adli para cezalarının temyiz edilebilirlik sınırının altında kalma olasılığı mevcuttur. Bu durumda, temyiz sınırının altında kalan hapisten çevrili bir adli para cezasına mahkûm olan kişi devlet memuru olamayacak, milletvekili seçilemeyecek veya bir siyasi partiye üye olamayacaktır. Kişi hakkında böylesi ağır sonuçlar doğurabilecek bir suçtan dolayı verilecek mahkûmiyet kararını önemsiz veya hafif saymaya olanak bulunmadığı gibi, korunan hukuki yarar ve yasa koyucuya tanınan takdir yetkisi birlikte değerlendirildiğinde, söz konusu düzenlemenin adalet ve hakkaniyet ilkeleriyle de bağdaşmadığı açıktır.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kuralla yalnızca sonuç olarak hükmedilen adli para cezası esas alınarak, hapisten çevrili adli para cezalarının nitelikleri ve kişi bakımından sonuçları göz ardı edilerek, bunları da kapsayacak biçimde temyiz yoluna getirilen parasal sınır, Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırıdır[214]." şeklinde hüküm kurulmuştur.

Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararı değerlendirildiğinde; her ne kadar ceza mahkemelerince verilen ve miktarı 2.000 TL'yi geçmeyen mahkumiyet hükümlerinin temyiz edilemeyeceği kuralını öngören yasa hükmü iptal edilmiş olsa da, söz konusu karar ile, Yargıtay'ın iş yükünü arttırmama amacıyla önemsiz sayılabilecek doğrudan para cezası verilmesini gerektiren birtakım suçlardan dolayı verilen para cezası kararlarına karşı temyiz yolunun kapatılmasının Anayasa'nın 2., 36., 141. ve 142. maddelerine aykırı bir yönü bulunmadığının da hüküm altına alındığı görülmektedir.

---

[214] Anayasa Mahkemesinin 23.7.2009 tarihli ve E:2006/65, K:2009/114 sayılı kararı, http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/10/20091007-24.htm, (21/3/2016)

Öte yandan, mahkemeye erişim hakkı, AİHM'nin kararlarında ortaya koyduğu gibi mutlak bir hak değildir. Dolayısıyla bazı sınırlandırmalara tabi tutulması mümkündür. Bu sınırlamaları getirme noktasında taraf devletlerin takdir hakları mevcuttur. Ancak takdir hakkının kullanımı ile oluşturulan sınırlandırmalar, adil yargılanma hakkının özüne tesir etmemelidir. Söz konusu sınırlandırmalar, meşru bir amaca dayanmakla birlikte, orantılı da olmak durumundadır. Getirilen usuli kısıtlamalar, çoğu zaman yargı sisteminin etkili bir şekilde yürütülmesini sağlamak içindir. AİHM, Bellet- Fransa Kararında, "mahkemeye erişim hakkının özüne halel getirecek şekilde ve düzeyde sınırlandırılamayacağı, mahkemeye erişim hakkına getirilen kısıtlamanın, meşru bir amaç taşıması ve kullanılan araçlarla amaç arasında makul bir orantılılık ilişkisi mevcut olması halinde, AİHS'nin 6/1 maddesine uygun düşeceğine" hükmederek kısıtlamaların adil yargılanma hakkının özüne etki etmeyeceğini belirtmiştir. AİHM, Kreuz - Polonya Davası'nda ise, "…Sınırlamanın mali nitelikte olabileceği, adaletin iyi şekilde tecelli etmesi için, bir kişinin mahkemeye erişim hakkına mali kısıtlamalar getirilebileceğini hiçbir zaman göz ardı etmemiştir" diyerek bu sınırlandırmaların aslında adalet sisteminin işleyişi bakımından faydalı olacağını belirtmiştir. AİHM, Canbaz -Türkiye kararında ise temyize başvuru yapabilmek için parasal bir alt sınır getirilmesinin AİHS'ne aykırılık teşkil etmeyeceğini belirtmiştir ve bu sınırlandırmanın, mahkemelerin önüne daha az öneme sahip çok sayıda dava gelerek iş yükünü artmasını engelleme gibi meşru bir amacı olduğunu kabul etmiştir[215].

Sonuç olarak, vergi yargılamasında kanun yollarına başvuru için getirilen 5.000-TL'lik parasal sınırın üst derece mahkemelerinin iş yüküne azaltma gibi meşru bir amaca hizmet ettiği açık olmakla birlikte söz konusu parasal sınırın miktarı göz önüne alındığında adil yargılanma hakkının özünü zedeleyip zedelemeyeceği, başka bir ifadeyle 5.000-TL'lik parasal sınırın hakkın özüne tesir etmesi bakımından orantılı olup olmadığı tartışmaya açıktır.

---

[215]http://tesev.org.tr/wpcontent/uploads/2015/11/Yargi_Paketleri_Hak_Ve_Ozgurlukler_Acisindan_Bir_Degerlendirme_Genis_Kapsamli_Rapor.pdf, (21/3/2016)

Konusu 5.000-TL ila 100.000-TL arasındaki vergi davaları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar sadece istinaf yoluna açık, temyiz yoluna ise kapalıdır. Böylece konusu 5.000-TL ila 100.000-TL arasındaki uyuşmazlıklarda iki dereceli bir yargılama yolu öngörülmüştür. Bu uyuşmazlıklar vergi mahkemesi kararından sonra istinaf kanun yolundan geçerek kesinleşmiş olacaktır.

Getirilen yeni düzenleme ile konusu 5.000-TL ila 100.000-TL arasındaki uyuşmazlıklar, vergi mahkemesi kararı üzerine, istinaf kanun yolu sonrası temyiz yolu kapalı olmak üzere kesinleşecektir. Böylece eski sisteme oranla uyuşmazlıkların daha kısa sürede çözümleneceği, kararların isabetliliği açısından ise eski sistemden çok farkı olmayacağı değerlendirilmektedir.

Konusu 100.000-TL'yi aşan vergi uyuşmazlıkları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar öncelikle istinaf yoluna, daha sonra da temyiz yoluna götürülebilecektir. Böylece konusu 100.000-TL'yi aşan uyuşmazlıklarda silsile halinde üç dereceli bir yargılama sistemin öngörüldüğü görülmektedir. Böylece, vergi mahkemeleri kararlarına karşı, hiçbir istisna öngörülmeden, doğrudan temyiz yolunun kapatıldığı görülmektedir.

Sonuç olarak, konusu 100.000-TL'yi aşan uyuşmazlıklara ilişkin olarak üç dereceli bir yargılama sistemi öngörüldüğünden söz konusu uyuşmazlıkların eski sisteme oranla çok daha geç sürede sonuçlandırılacağı ancak üç farklı yargı yerinin denetiminden geçmesi nedeniyle kararların isabetliliği açısından eski sisteme oranla daha faydalı sonuçlar doğuracağı değerlendirilmektedir.

Öte yandan, 6545 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle İYUK'un ek 1. maddesinde yapılan düzenleme ile, yukarıda yer verilen parasal sınırların; her takvim yılı başında, Vergi Usul Kanunu kapsamında bir önceki yıl için ilan edilen yeniden değerleme oranına göre arttırılacağı ve bu şekilde yapılacak hesaplamada belirlenen sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımlarının dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Burada vergi yargılaması açısından dikkat edilmesi gereken bir başka husus, konusu para ile belirlenebilen uyuşmazlıklarla ilgili bir düzenleme yapıldığı ancak mükellefiyet tesisi gibi konusu para ile ifade edilemeyen uyuşmazlıklar hakkında ise

herhangi bir düzenleme yapılmadığıdır. Kanımızca, konusu para ile ifade edilemeyen uyuşmazlıklara ilişkin olarak vergi mahkemesince verilen kararlar istinaf kanun yolu sonrası temyiz edilemeyerek kesinleşecektir. Nitekim, İYUK'un 46. maddesinde, istinaf mercii olarak bölge idare mahkemeleri tarafından verilen kararların hangisinin Danıştay'a temyiz yolunun açık olduğu belirtilerek, bu maddede sınırlı olarak sayılanlar dışındaki uyuşmazlıkların ise istinaf kanun yolu sonrası bölge idare mahkemelerinde kesinleşmesi öngörülmekte, böylelikle istinaf mercii olarak yapılandırılan bölge idare mahkemelerinin, eski sistemde genel görevli temyiz mercii konumunda olan Danıştay'ın 'genel görevli olma' özelliğini devralmasının amaçlandığı görülmektedir. Bu nedenle İYUK'un 46. maddesinde yalnızca, konusu 100.000-TL'yi aşan vergi davalarına ilişkin olarak bölge idare mahkemeleri tarafından verilen kararların Danıştay'a temyiz edilebileceği belirtildiğinden, konusu para ile ifade edilemeyen vergi davalarının da istinaf başvurusu sonrası kesinleşeceği ve temyiz edilemeyeceği sonucuna varılabilir. Öte yandan, bu yorum "Danıştay'ın iş yükünü azaltmak" olan 6545 sayılı Kanunun genel gerekçesine de uygun olacaktır.

Yukarıda ifade edildiği üzere, istinaf denetiminde temel kural, mahkeme kararında tespit edilen maddi veya hukuki eksikliklerin istinaf mercii tarafından tamamlanarak uyuşmazlığa ilişkin nihai kararın da istinaf mercii tarafından verilmesidir. Esasen yapılan değişiklikle getirilen söz konusu özelliğinin, eski düzenlemede öngörülen itiraz yolundan bir farkı yoktur. Nitekim itiraz mercii olarak bölge idare mahkemeleri de yerel mahkeme kararlarını hukuki ve maddi yönden denetlemekteydi . Bu yönüyle esasen istinaf kanun yolunun idari yargı açısından yeni bir kanun yolu olmadığı, sadece itiraz kanun yolunun kapsamının genişletildiği ve onun devamı niteliğinde olduğu söylenebilir. Öte yandan eski düzenlemeye paralel olarak, bu kuralın istisnaları da kanunda düzenlenmiştir. Buna göre, ilk derece mahkemeleri tarafından, İYUK'un 14 ve 15. maddeleri uyarıca ilk inceleme üzerine verilen kararlar ile görevsiz ve/veya yetkisiz mahkeme, reddedilmiş ve/veya yasaklanmış hâkim tarafından verilen kararlara ilişkin olarak yapılan istinaf incelemesi sonucunda bölge idare mahkemesinin söz konusu kararları bozması halinde dosyayı ilk derece mahkemesine geri gönderecektir.

Düzenlemeyle getirilen diğer bir yenilik de bölge idare mahkemesine, yerel mahkemeye istinabe yoluyla inceleme yaptırma yetkisinin verilmesidir. Buna göre,istinaf mercii olarak bölge idare mahkemesi tarafından işin esasına girilerek yapılacak inceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilecektir. Eski düzenleme uyarınca, bölge idare mahkemeleri, re'sen araştırma ilkesi uyarınca, uyuşmazlığın esası hakkında karar verebilmek için keşif-bilirkişi incelemeleri dahil dosyaya ilişkin olarak her türlü inceleme ve araştırmayı da kendisi yapmak durumunda kalmaktaydı ve bu usul, uygulamada, olay mahalline uzaklıktan kaynaklanan bir takım problemlere yol açabilmekteydi. Bu nedenle getirilen yeni düzenlemenin usul ekonomisi açısından faydalı olacağı söylenebilir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, 6545 sayılı Kanunun 20. maddesiyle İYUK'un 46. maddesi değiştirilerek temyiz kanun yolu yeniden düzenlenmiştir. Buna göre, konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davalarına ilişkin olarak bölge idare mahkemelerince verilen kararlara karşı temyiz yolu açık olacak ve söz konusu kararlara karşı 30 gün içerisinde temyiz edilebilecektir. Böylece kanun tasarısında[216] 15 gün olarak öngörülen temyiz süresi, eski düzenlemeye paralel olarak 30 gün şeklinde kanunlaşmıştır. Öte yandan, söz konusu maddenin izleyen bölümlerinde, temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlar düzenlenmiş ve onama, bozma, kısmen onama-kısmen bozma şeklindeki mevcut uygulamada verilen temyiz karar türlerinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Yapılan önemli değişikliklerden bir tanesi de, 6545 sayılı Kanunun 23. maddesiyle değişik İYUK'un 50. maddesi uyarınca, bölge idare mahkemesine, Danıştay'ın bozma kararına karşı ısrar etme hakkı getirilmiş olmasıdır. Böylece eski sistemde, ilk derece mahkemelerine tanınan ısrar hakkı kaldırılarak, bu hak bölge idare mahkemelerine verilmiştir. Düzenleme uyarınca, vergi mahkemesi ilk derece mahkemesi olarak verdiği nihai karar sonrası dosyadan tamamıyla el çekecek ve

---

[216]http://www.kgm.adalet.gov.tr/Tasariasamalari/Kanunlasan/2014Yili/6545%20s%C4%B1ra%20say%C4%B1s%C4%B1.pdf,(21/12/2015)

istinaf kanun yoluna giden söz konusu uyuşmazlık bir daha vergi mahkemesinin önüne gelmeyecektir.

Son olarak, 6545 sayılı Kanunun 27. maddesiyle, İYUK'a eklenen geçici 8. madde ile " ivedi yargılama usulü hariç olmak üzere bu Kanunla idari yargıda kanun yollarına ilişkin getirilen hükümler, 2576 sayılı Kanunun, bu Kanunla değişik 3. maddesine göre kurulan bölge idare mahkemelerinin tüm yurtta göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanır. Bu tarihten önce verilmiş kararlar hakkında, kararın verildiği tarihte yürürlükte bulunan kanun yollarına ilişkin hükümler uygulanır" düzenlemesine yer verilmiştir. Dolayısıyla söz konusu düzenleme uyarınca vergi yargılamasında kanun yollarına ilişkin olarak yapılan yukarıda bahsi geçen değişikliklerin istinaf mercii olarak yeniden yapılandırılan bölge idare mahkemelerinin ülke çapında göreve başlayacakları tarihten sonra verilecek kararlar hakkında uygulanacaktır. Daha önce de belirtildiği üzere, Adalet Bakanlığı tarafından, "Bölge İdare Mahkemelerinin Kurulmasına ve Yargı Çevrelerinin Belirlenmesine İlişkin Karar " ile ""Bölge Adliye Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemelerinin Tüm Yurtta Göreve Başlayacakları Tarihe İlişkin Karar ", 7 Kasım 2015 tarihli ve 29525 Sayılı Resmî Gazete' yayımlanmış ve söz konusu bölge idare mahkemelerinin, 20/07/2016 tarihinde tüm yurtta göreve başlayacakları belirtilmiştir. Böylece, kanun yollarına ilişkin yukarıda bahsi geçen değişiklikler, yeni bir karar alınmadıkça, 20.07.2016 tarihinden sonra yürürlüğe girecektir.

2.5.3.3. 6545 sayılı Kanun ile Vergi Yargılamasında Yapılan Değişikliklere İlişkin Genel Değerlendirme

6545 sayılı Kanunla vergi yargılamasında yapılan en önemli değişikliğin istinaf kanun yolunun genel görevli kanun yolu, eski sistemde genel görevli kanun yolu olan temyiz kanun yolunun ise istisnai kanun yolu olarak düzenlenmesidir. Kanunun genel gerekçesine bakıldığında, "eski sistemde 2577 sayılı İYUK'un 45. maddesinde itiraz üzerine bölge idare mahkemelerinde kesinleşecek davalar sayıldığı, bunların dışındaki tüm davaların ise temyiz üzerine Danıştay tarafından incelendiği ve bu uygulama sebebiyle idare ve vergi mahkemelerinin nihai karara

bağladığı dosya toplamının yaklaşık yüzde yetmişinin Danıştay'da yüzde otuzunun ise bölge idare mahkemelerinde denetlendiği ve anılan iş yükü sebebiyle Danıştay'a gelen dosyaların kesinleşme süresinin uzadığı ve yapılan düzenlemeler ile temyiz mercii olarak Danıştay'ın iş yükünün yaklaşık yüzde seksen oranında azaltılması sonucu içtihat mahkemesi olma rolünün güçlendirilmesinin ve uyuşmazlıkların karara bağlanma süresinin kısaltılmasının" amaçlandığı belirtilmektedir.

Bilindiği üzere, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde düzenlenen "adil yargılanma hakkı" kapsamında değerlendirilen "makul sürede yargılama" ilkesinin, yargılama sistemimizde işlerlik kazandırılabilmesi hayati öneme sahiptir. Uygulamada uyuşmazlıkların makul sürelerde çözüme kavuşmadığı gözlemlenmektedir. Yargılamanın daha hızlı sonuçlandırılması suretiyle bu ilkenin yargılama sistemimize hâkim olması amacıyla öngörülen istinaf kanun yolu, 2004 yılında adli yargıda, 2014 yılında ise idari yargıda yargılama hukukumuza dahil edilmiş, ancak istinaf kanun yolu ile ilgili yasal altyapı hazırlanmış olmasına rağmen, teknik ve fiziki altyapı eksikliği nedeniyle her iki yargı alanında da uygulamaya geçilememiştir[217]. Son olarak, yukarıda da ifade edildiği üzere, yeni kurulan istinaf mahkemelerinin 20/07/2016 tarihinde tüm yurtta göreve başlayacaklarının ilan edilmesine rağmen şu an itibariyle, söz konusu mahkemelerin fiziki ve teknik altyapısının tam anlamıyla hazır olmadığı ve söz konusu mahkemelerde istihdam

---

[217] Esasen, istinaf mahkemeleri ilk defa tecrübe edilecek olan bir yenilik değildir. Gerçekten, söz konusu mahkemeler, ülkemizde 1879-1924 yılları arasında 45 yıl süreyle faaliyet göstermiş ancak 1924 yılında yürürlüğe giren 469 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmışlardır. İstinaf mahkemelerinin yürürlükten kaldırılmasına ilişkin meclis görüşme tutanakları incelendiğinde; istinaf mahkemelerinin faydasız olduğu ve yargılamayı uzattığı, bu nedenle kaldırılması gerektiği yönünde iddialarda bulunulduğunu görmekteyiz. Meclis tutanaklarında bu şekilde belirtilmekle birlikte, istinaf mahkemelerinin asıl kaldırılma nedenlerinin; söz konusu mahkemelerin ülkenin tamamında kurulamaması, kurulan yerlerde ise ihtiyacı karşılayacak yeterlilikte oluşturulamaması ile istinaf mahkemesinde görev yapacak nitelikte yeterli hâkim bulunmaması olduğu belirtilmektedir.

http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/conf6/TGokce_IstinafMahkKurulus.pdf,(21/12/2015)

edilecek personel ve hâkim-savcı sayısının yeterli olmadığı görülmektedir. Öte yandan, idari yargı alanında görevli bölge idare mahkemelerinin 1982 yılında kurulduğu ve 34 yıldır faaliyette bulunmakta olduğu göz önüne alındığında, istinaf sistemine geçiş sürecinin, adli yargıya oranla daha kolay olabileceğini söylemek mümkün olmakla birlikte, istinaf sistemiyle birlikte iş kapasitesi artan bölge idare mahkemelerinin ihtiyaçlarına, eski sisteme göre tasarlanan fiziki ve teknik altyapının cevap vermeyeceği gözlemlenmektedir.kaldık

Getirilen değişiklikler, "makul sürede yargılama" ilkesi kapsamında değerlendirildiğinde, Danıştay'ın iş yükünün azalması sonucunda içtihat mahkemesi rolünün güçleneceği söylenebilir. Ancak Danıştay'ın iş yükünün azalmasına paralel olarak getirilen istinaf sistemiyle ülkenin 7 ayrı bölgesinde "mini Danıştay'lar'' oluşması ve 7 ayrı bölgede ağır iş yüküyle boğuşan istinaf mahkemelerinin hayata geçmesi muhtemeldir. Öte yandan, söz konusu düzenlemelerle, vergi mahkemesinin iş yükü de azalacaktır. Nitekim eski sistemde, vergi mahkemesince verilen kararlar Danıştay tarafından bozulduğunda dosya tekrar vergi mahkemesine geri gelmekte bu durumda mahkemelerin iş yükünü önemli ölçüde arttırmaktaydı. Yeni sistemle birlikte ise, vergi mahkemeleri, kural olarak uyuşmazlığa ilişkin karar verdikleri anda dosyadan ellerini çekecekler ve bir daha dosya önlerine gelmeyecektir. Öte yandan, vergi mahkemelerinin 5.000-TL'ye kadar olan uyuşmazlıklarda verdikleri kararların kesin olması da yargı yerlerinin iş yükünü azaltmak suretiyle bu ilkeye katkı da bulunacaktır. Dolayısıyla ilk derece mahkemeleri ve Danıştay açısından " makul sürede yargılama" ilkesinin hayata geçebileceği söylenebilir. Ancak istinaf mercii olarak görev alanı önemli ölçüde genişletilen bölge idare mahkemelerinde " makul sürede yargılama" ilkesinin hayata geçebilmesi zor görünmektedir. Sonuç olarak, değişiklik sonrasında uyuşmazlıkların büyük kısmının bölge idare mahkemesinde kesinleşeceği hususu da dikkate alındığında, yapılan düzenlemelerin, "Danıştay'daki iş yükünün bölge idare mahkemelerine transferi" şeklinde tezahür edeceği ve esasen uyuşmazlıkların yargı mercii önüne gelmesini azaltan yapısal reformlar yapılmadıkça da bu sorunun çözülemeyeceği değerlendirilmektedir.

İşleyişi yavaşlatacağı düşünülen diğer bir hususta istinaf mahkemelerinde Danıştay'dan farklı olarak tetkik hakimliği kurumuna yer verilmemiş olmasıdır.

Yapılan düzenleme uyarınca en az birinci sınıfa ayrılmış kıdemli hakimler arasından atanacak olan istinaf mahkemeleri üyeleri dosyanın hazırlanıp kurula sunulması, dosyanın karara bağlanması ve kararların yazılması sürecini tek başlarına gerçekleştirecek olduklarından bu durumun işleyişi yavaşlatacağı değerlendirilmektedir.

Öte yandan, yeni düzenlemeyle kural olarak, istinaf mahkemelerince verilen kararların kesin olduğu ve istinaf mercii olarak bölge idare mahkemelerince verilen kararların 2577 sayılı Yasanın 46. maddesinde sayılan konularla sınırlı olarak Danıştay nezdinde temyiz yoluna tabi olduğu öngörüldüğünden, yeni yapılandırılan ve Danıştay'ın içtihat birikimine sahip olmayan yedi farklı bölge idare mahkemesi arasında içtihat birliğinin sağlanması açısından önemli sorunlar yaşanabileceği de açıktır. Diğer taraftan istinaf mahkemelerinin yedi farklı bölgede kurulacak olmasının pratik bir faydasının olmadığı ve bu sayının daha da azaltılmasının gerektiği değerlendirilmektedir. Zira istinaf mahkemelerinde duruşma yapılmasının zorunlu olmaması ve esasen uygulamada duruşma yapılmasına ihtiyaç duyulmaması ile istinaf mahkemelerinin ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesine istinabe yoluyla inceleme yaptırma yetkisinin bulunması hususları birlikte değerlendirildiğinde istinaf mahkemelerinin yerel mahkemelere coğrafi yakınlığının pratik bir faydası olmayacaktır.

Son olarak, yargılamanın sürati açısından, karar düzeltme kanun yolunun kaldırılmasının yerinde olduğu söylenebilir. Nitekim karar düzeltme istemlerini, yine kaldırılması istenilen kararı veren yargı yeri karara bağladığından, aynı yargı yerinin kendi vermiş olduğu kararı kaldırmasına istisnai olarak rastlanılmakta böylece, karar düzeltme sonrası kararların sonucu değişmemekle birlikte, kararların kesinleşme süreleri uzamaktaydı.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: EDİRNE VERGİ MAHKEMESİ ÖRNEĞİ ÜZERİNDE DEĞERLENDİRME

Çalışmanın buraya kadarki kısmında vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal yoldan çözümlenmesine ilişkin sürece değinilmiştir. Çalışmanın son bölümde vergisel ihtilafların yargısal yolla giderilmesinde Edirne Vergi Mahkemesi örneğinde 2010-2015 yıllarında açılan davalar; konuları, yıllar itibariyle açılan dava sayıları ve verilen karar türleri bakımından değerlendirilerek, elde edilen veriler ışığında vergi uyuşmazlıklarının yargısal yolla çözümünde karşılaşılan sorunlar tespit edilecek ve bu sorunların çözüm yollarına ilişkin önerilerde bulunulacaktır.

3.1. Genel Çerçeve

Vergi yargılaması hukuku, vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluk denetimini yaparken objektif hukuk düzeninin kurulmasını sağlamakta ve aynı zamanda uyuşmazlıkları kesin olarak çözüme bağlamış olmaktadır. Nitekim vergi yargılaması hukukunun asli işlevi de budur[218]. 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 ülkemizde vergisel uyuşmazlıkların yargı yolu ile çözümü; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay tarafından gerçekleştirilmekle birlikte, Vergi Mahkemeleri uyuşmazlıkların çözümünde genel görevli ilk derece yargı yeri olarak asli fonksiyonu üstlenmektedir.

---

[218] Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 129, Haziran 1999, s.85.

Çalışmanın bu bölümünde başta Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) sistemi kapsamında elektronik ortamda düzenlenen esas ve karar defterleri, yıllık iş cetvelleri ve adli istatistik raporları olmak üzere, kamu kurumları tarafından yayımlanan istatistiki veriler esas alınarak Edirne Vergi Mahkemesinde 2010-2015 yılları arasındaki vergisel uyuşmazlık türleri, Mahkemece uyuşmazlıklar hakkında verilen kararlar, incelenen dönemde dava sayılarında meydana gelen artışların hangi sebeplerden kaynaklanabileceği ve Mahkemece verilen kararların uyuşmazlıklar üzerinde etkileri incelenecek, yargı yoluna başvurma nedenleri ile yargısal çözüm yoluna başvurulmasının taraflar açısından sonuçları ve dava sayısının azaltılmasına ilişkin çözüm önerileri tartışılacaktır.

3.2. Edine Vergi Mahkemesinin Kuruluşu ve Gelişimi

Önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, 2576 sayılı BİMK'nın 2. maddesi uyarınca bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kuruluşu ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri, Maliye ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınmak şartıyla, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı yetkilidir. 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. Mahkemeler arasındaki iş bölümü, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından belirlenmektedir.

Vergi mahkemeleri yalnızca il merkezlerinde faaliyet göstermekte olup bulundukları illerin adını almaktadırlar. Bir ilde birden fazla vergi mahkemesi kurulmasına ihtiyaç bulunması durumunda ise numaralandırılmak suretiyle kurulurlar. Örneğin; İstanbul 1.Vergi Mahkemesi, İstanbul 2.Vergi mahkemesi gibi.

Edirne Vergi Mahkemesi, 2676 sayılı BİMK'nın 06.01.1982 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmasının ardından, Adalet Bakanlığı'nın 21.03.1982 tarihli ve 17640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan kararı ile kurulmuştur.Edirne Vergi Mahkemesi'nin yargı çevresinde Edirne, Kırklareli ve Çanakkale illeri yer

almaktadır. Bunun anlamı, bu illerde tesis edilen vergilendirme işlemlerine karşı açılan davaların kural olarak Edirne Vergi Mahkemesi'nde görülmesidir.

Öte yandan, incelemenin yapıldığı 2010-2015 yılları arasında Mahkeme'de görev yapan hakim sayılarına bakıldığında, Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010 yılında 1 başkan ve 3 üye, 2011 yılında 1 başkan ve 4 üye, 2012 yılında 1 başkan ve 2 üye, 2013 yılında 1 başkan ve 3 üye, 2014 yılında 1 başkan ve 3 üye, 2015 yılında 1 başkan ve 4 üye görev yapmıştır[219].

Aşağıda yer alan Tablo 2'de gösterildiği üzere Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010 yılında 1705, 2011 yılında 980, 2012 yılında 1271, 2013 yılında 1307, 2014 yılında 1.378 ve 2015 yılında 1.454 dava açılmıştır.

Buna göre, Edirne Vergi Mahkemesi'nde hakim başına düşen dava dosyası sayısı 2010 yılında 568, 2011 yılında 245, 2012 yılında 635, 2013 yılında 436, 2014 yılında 459, 2015 yılında 363'tür[220].2010 ila 2015 yılları arasında hakim başına düşen ortalama dosya sayısının ise 451 olduğu görülmektedir.

Türkiye genelinde idari yargıda hakim başına düşen dosya sayısı ise aşağıdaki Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1: İdari Yargıda Hakim Başına Düşen Dosya Sayıları (2010-2013)

YIL	HÂKİM SAYISI	DOSYA SAYISI	BİR HÂKİME DÜŞEN DOSYA SAYISI
2010	950	585.233	616
2011	895	584.963	654
2012	877	533.426	608
2013	909	579.036	637

[219] http://digerlb.uyap.gov.tr/istatistik/#,(5/4/2016)

[220] Uygulamada mahkeme başkanlarının üzerlerine dosya havalesi yapılmadığından mahkeme başkanları hesaplamaya dâhil edilmemiş sadece mahkeme üye sayıları esas alınarak hakim başına düşen dosya sayısı hesaplanmıştır.

ORTALAMA	**629**

Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2013/191.pdf,(5/4/2016)

Tablodan da görüleceği üzere 2010 ila 2013 yılları arasında Türkiye genelinde idari yargı hakimlerine[221] düşen ortalama dosya sayısı 629'dur. 2010 ila 2013 yılları arasında Edirne Vergi Mahkemesi'nde hakim başına düşen ortalama dosya sayısının ise 471 olduğu ve Edirne Vergi Mahkemesi'ndeki ortalamanın Türkiye ortalamasının altında kaldığı görülmektedir.

Öte yandan, Avrupa Adaletin Etkinliği Komisyonu (CEPEJ) tarafından 2012 verilerine göre hazırlanan 2014 yılı Avrupa Yargı Sistemleri Raporu'na göre Türkiye'de hakim başına düşen dosya sayısı 780 iken Avrupa Konseyi'ne üye ülkelerde bu sayı 200 ve Türkiye'de 100.000 kişiye düşen hâkim sayısı 10.7 iken, Avrupa ortalamasında bu sayı 21'dir[222].

Elde edilen veriler birlikte değerlendirildiğinde; Edirne Vergi Mahkemesi'nin Türkiye ortalamasına oranla daha az bir iş yüküne sahip olmasına rağmen, Avrupa ortalamasının çok üstünde bir iş yüküyle karşı karşıya olduğu görülmektedir. Bu veriden hareketle Edirne Vergi Mahkemesi'nde Türkiye geneline oranla davaların daha kısa sürede karara bağlandığı sonucuna varılabilir.

3.3. 2010-2015 Yılları Arasında Açılan Davaların Değerlendirilmesi

Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010-2015 yılları arasında açılan davalara ilişkin olarak elde edilen veriler konu bakımından, dava sayıları bakımından ve verilen kararların türleri bakımından aşağıda değerlendirilecektir.

---

[221] Vergi mahkemeleri özelinde bir istatistiki veri olmadığından genel olarak idari yargıya ilişkin olarak elde edilen veriler kullanılarak değerlendirme yapılacaktır.

[222] Adalet Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, http://www.sgb.adalet.gov.tr/ekler/yayin/cepej-raporu-2015-turkce.pdf, (7/4/2016)

Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010-2015 yılları arasında açılan dava sayıları konularına göre aşağıdaki Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: 2010-2015 Yılları Arasında Açılan Dava Sayıları

KONULAR	2010	2011	2012	2013	2014	2015	TOPLAM
Mali Af Yasalarına İlişkin Uyuşmazlıklar	-	10	4	-	3	-	17
Arsa Birim Değeri	2	-	-	2	4	2	10
Belediye Gelirleri	33	19	9	9	9	8	87
Damga Vergisi	35	8	27	28	31	47	176
Diğer Vergiler	2	1	18	4	7	2	34
Düzeltme ve Şikâyet İşlemleri	1	8	13	29	6	4	61
Gelir Vergisi	144	122	88	148	452	486	1.440
Gümrük Vergisi	87	105	263	183	57	128	823
Haciz-İhtiyati Haciz	36	7	11	12	4	3	73
Harçlar	14	6	11	6	12	19	68
Katma Değer Vergisi	240	152	243	220	423	188	1.466
Kurumlar Vergisi	142	128	117	110	104	203	804
Motorlu Taşıtlar Vergisi	5	7	6	1	5	5	29
Ödeme Emri	232	270	254	323	187	236	1.502
Özel Tüketim Vergisi	1	2	11	3	13	22	52
Veraset ve İntikal Vergisi	-	-	-	-	3	-	3
Tam Yargı	-	-	-	1	3	-	4
Vergi Cezaları	671	109	170	202	36	88	1.276
Vergi İptal Davaları	60	26	26	26	19	13	170
TOPLAM	**1.705**	**980**	**1.271**	**1.307**	**1.378**	**1.454**	**8.095**

Kaynak: UYAP ortamında elde edilen veriler esas alınarak hazırlanmıştır.

3.3.1. Dava Konuları Bakımından Değerlendirme

Tablo 2'de gösterilen ilgili yıllarda açılan davalar konu bakımından değerlendirildiğinde, en fazla açılan davanın, 1.502 adetle ödeme emrine karşı açılan davalar olduğu, bunu 1466 adetle katma değer vergisine karşı açılan davaların

izlediği görülmektedir. Üçüncü sırada 1440 adetle gelir vergisine karşı açılan davaların yer aldığı, dördüncü sırada 1.276 adet davayla vergi cezalarının yer aldığı ve beşinci sırada 823 adet davayla gümrük vergilerine karşı açılan davaların bulunduğu ve altıncı sırada ise 804 adet dava ile kurumlar vergisine karşı açılan davaların yer aldığı görülmektedir.

Öncelikle, elde edilen verilerde, ödeme emrine karşı açılan davalar birinci sırada yer almakla birlikte, ödeme emrine ilişkin uyuşmazlıkların kamu alacağının tahsili aşamasına ilişkin olması nedeniyle ödeme emrinin yukarıda konu olarak belirtilen herhangi bir amme alacağının tahsili için düzenlenmiş olabileceği düşünüldüğünde bu hususa ilişkin olarak elde edilen verilerin varılacak sonuca katkısı yeterli değildir. Sadece ödeme emrine karşı açılan davaların yüksek oranda çıkmasının nedeni, mükelleflerin genel olarak vergilendirme işlemlerini ilk aşamada dava konusu etmemesi ancak tahsil aşamasına geldiğinde dava açma yoluna gitmeyi tercih etmesi olarak ifade edilebilir.

İkinci olarak, konu bakımından en fazla dava konusu edilen uyuşmazlığın katma değer vergisine ilişkin olduğu görülmektedir. Katma değer vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payına bakıldığında bu payın, 2015 yılı için %33 gibi çok yüksek bir oranda seyrettiği[223] ve katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi vergilendirme adaletini bozan dolaylı vergilerin[224] toplam vergi gelirleri içerisindeki payının resmi verilere göre 2013 yılı itibariyle ülkemizde %46,1 ve OECD ülkelerinde ise %32,7 olduğu belirtilmekteyken[225] bazı sivil toplum örgütleri tarafından yapılan araştırmalarda dolaylı vergilerin ülkemizdeki payının %69,

---

[223]http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_66.xls.htm(6/4/2016)

[224] Dolaylı vergiler, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ve hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergiler, yansıtmalı vergiler olup vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. *http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1053*,(6/4/2016)

[225] http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_6.xls.htm, (6/4/2016)

Avrupa Birliği ülkelerinde ise bu oranın %27 olduğu belirtilmektedir[226]. Genel bir tüketim vergisi olan katma değer vergisinin vergilendirme sistemindeki oranının yüksek olmasına ilişkin verinin, katma değer vergisine karşı açılan davaların diğer vergilere oranla payının yüksek olmasını da doğrular nitelikte olduğu gözlemlenmektedir.Öte yandan dolaylı bir vergi olan gümrük vergisine karşı açılan davaların da sıralamada önemli bir yerde olduğu görülmekle birlikte söz konusu sıralamanın Edirne İli'nin gümrük sahalarının yoğun olduğu bir bölgede bulunmasından kaynaklı özel bir durum nedeniyle meydana geldiği değerlendirilmektedir.

Bilindiği üzere katma değer vergisi harcamalar üzerinden alınan dolaylı bir vergidir. Kişilerin gelirleriyle orantılı olarak alınan doğrudan vergilere[227] kıyasla, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi dolaysız vergilerin vergilendirme sisteminde ağırlığının artmasının vergilendirmede sosyal adalet ilkesini bozacağı ve vergilendirmedeki adaletsizliklerin de vergisel uyuşmazlıkları artıracağı açıktır. Dolayısıyla, en fazla davanın dolaylı bir vergi olan katma değer vergisine karşı açılmış olmasına, katma değer vergisinin uygulama alanının fazla olması kadar, dolaylı vergilerin vergilendirmede adalet ilkesini bozucu etkisinin de neden olduğu değerlendirilmektedir.

Öte yandan, açılan davalarda konu bakımından üçüncü sırada gelir vergisine karşı açılan davaların, altıncı sırada ise kurumlar vergisine karşı açılan davaların yer aldığı görülmektedir. Katma değer vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payını gösteren aşağıdaki tablo incelendiğinde Edirne

---

[226] http://www.turkburosen.org.tr/?action=news&id=6160,(6/5/2016)

[227] Doğrudan vergiler (dolaysız vergiler), vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkalarına yansıtma olanağı bulunmamaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi doğrudan vergilere örnektir. *http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1053*,(6/4/2016)

Vergi Mahkemesi'nde açılan davaların konu bakımından sıralanışına benzer bir sonuçla karşı karşıya kalınmaktadır.

Tablo 3: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

YIL	GELİR VERGİSİNİN PAYI (%)	KURUMLAR VERGİSİNİN PAYI(%)	KATMA DEĞER VERGİSİNİN PAYI(%)	GELİR+KURUMLAR+KATMA DEĞERVERGİSİNİN TOPLAM PAYI(%)
2010	21,0	9,7	32,1	62,7
2011	21,0	10,3	33,6	64,9
2012	22,0	10,1	32,5	64,6
2013	21,4	8,6	33,7	63,7
2014	22,7	8,8	32,5	63,9
2015	22,7	8,0	33,0	63,7

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_65.xls.htm, (5/4/2016)

Tablodan da görüleceği üzere merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde yer alan bu üç vergiden bütçe gelirleri içerisindeki payı en yüksek olan verginin katma değer vergisi olduğu, onu gelir ve kurumlar vergisinin izlediği ve bu üç verginin genel bütçe içerisindeki paylarının ortalamasının %60 civarında seyrettiği ve bu verinin Edirne Vergi Mahkemesi'nde açılan davaların konu bakımından yapılan tasnifiyle tutarlılık arz ettiği görülmektedir.

Sonuç olarak, Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010-2015 yılları arasında açılan davalara ilişkin olarak konu bakımından yapılan tasnif sonucu elde edilen veriler değerlendirildiğinde; öncelikle vergilendirme rejiminde katma değer vergisi, gelir vergisi gibi uygulama alanı yaygın olan vergilere ilişkin olarak açılan dava sayılarının da yüksek olduğu görülmektedir. Öte yandan, dolaylı vergilerden olan katma değer vergisinin, vergilendirmede ve gelir dağılımında adalet ilkelerine aykırı sonuçlar doğurabilen yapısının, vergisel uyuşmazlıkları arttırma eğilimi içerisinde olduğu gözlemlenmektedir.

3.3.2. Dava Sayıları Bakımından Değerlendirme

Yukarıda yer verilen Tablo 2'de yer alan veriler ışığında, Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010-2015 yılları arasındaki uyuşmazlıklar, dava sayıları bakımından değerlendirildiğinde; Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010 yılında 1705 dava, 2011 yılında 980 dava, 2012 yılında 1271 dava, 2013 yılında 1307 dava, 2014 yılında 1.378 dava, 2015 yılında 1.454 adet dava açıldığı ve 2010 yılındaki dava sayısının 2011 yılında ani bir düşüş yaşadığı ancak daha sonraki yıllarda dava sayılarında istikrarlı bir şekilde artış yaşandığı görülmektedir.

2011 yılında dava sayılarındaki ani düşüşün nedeni olarak kamuoyunda "af kanunu" olarak bilinen 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun' un 25/02/2011 tarihli ve mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmesidir. Toplam 234 maddeden oluşan söz konusu kanun Cumhuriyet tarihinin en kapsamlı mali af kanunu olarak değerlendirilmekte olup, açılmış olan vergi davalarının mükellef ile vergi idaresi arasında sulh yoluyla çözümü, birikmiş borçları taksitle ve kredi kartıyla ödeme kolaylığı, inceleme ve tarhiyat aşamasındaki borçlar ile kesinleşmiş borçlar için Kanundan yararlanma ve matrah artırımında bulunmak suretiyle vergi incelemesinde avantajlar sağlama, mükellef kayıtlarının vergi mevzuatına uygun hale getirilmesi ve pişmanlıkla beyanda bulunulabilmesi için fırsat sağlama gibi her biri vergi uyuşmazlıklarını azaltmaya imkan veren birtakım hükümler içermektedir. Yeri gelmişken mali af kanunları ile ilgili kısa bir değerlendirme yapmakta fayda vardır. Türkiye'de Cumhuriyet döneminde günümüze kadar mali af olarak değerlendirilebilecek farklı içerik ve kapsamları olan 33 adet düzenleme yapıldığı görülmektedir[228]. Dolayısıyla ülkemizde ortalama 3 yılda bir

---

[228] Mali af kapsamında değerlendirilebilecek ilk düzenleme 1924 tarihinde yapılan Umuru Belediyeye Müteallik Ahkâmı Cezaiye Hakkında Kanun'dur. Mali af kanunun kapsamında sayılabilecek son beş düzenleme ise şunlardır; 2003 tarihli 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, 2008 tarihli 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun,2011 tarihli 6111 sayılı Bazı

mali af düzenlemesi yapıldığı ve mükelleflerin belirli periyotlar arasında af beklentisi içerisine girdikleri söylenebilir.

Söz konusu mali af düzenlemelerinin kısa vadede vergi uyuşmazlıklarını azaltıcı yönde etki yapmakla birlikte uzun vadede mükellefleri vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemeleri konusunda teşvik etmek suretiyle vergi uyuşmazlıklarını arttırdıkları değerlendirilmektedir. Nitekim, yukarıdaki tabloda elde edilen verilerden de görüleceği üzere Mahkeme'de açılan dava sayısı af kanununun yayımlandığı 2011 yılında ani bir düşüş yaşamış olmasına rağmen ilerleyen yıllarda istikrarlı olarak artmıştır.

Öte yandan Edirne Vergi Mahkemesi'nde olduğu gibi Türkiye genelinde de açılan vergi davası sayısının artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Türkiye genelinde açılan vergi davası sayısı; 2010 yılında 130.134, 2011 yılında 83.375, 2012 yılında 97.180, 2013 yılında 109.141, 2014 yılında 96.036'dır[229].Türkiye genelindeki veriler değerlendirildiğinde de dava sayılarının 6111 sayılı mali af kanunun yürürlüğe girdiği 2011 yılında ciddi bir düşüş gösterdiği ancak daha sonraki yıllarda ise artma eğiliminde olduğu görülmektedir.

Yukarıda yapılan analizde vergi uyuşmazlıklarının Türkiye genelinde olduğu gibi Edirne Vergi Mahkemesi ölçeğinde de istikrarlı olarak artma eğiliminde olduğunu gördük. Uyuşmazlık sayılarındaki artış nedenlerine aşağıda ayrıntılı olarak değinilecektir.

Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2013 tarihli 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve son olarak 2014 tarihli 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapilmasi ile Bazi Alacaklarin Yeniden Yapilandirilmasina Dair Kanun. http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/, (14/4/2016)

[229]Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü,

http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/238.pdf, (5/4/2016)

3.3.3. Verilen Kararların Türleri Bakımından Değerlendirme

Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010-2015 yılları arasında verilen karar türleri Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4: Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010-2015 Yılları Arasında Verilen Karar Türleri

KARAR TÜRLERİ	2010	2011	2012	2013	2014	2015	TOPLAM
İPTAL/KABUL	241	352	469	340	501	466	**2.369**
RET	256	141	432	397	465	444	**2.135**
KISMEN KABUL	483	126	182	302	261	284	**1.638**
İLK İNCELEME	418	108	126	217	223	291	1.383
K.V.Y.O.	19	252	24	42	16	32	385
DİĞER (DAVANIN AÇILMAMIŞ SAYILMASI, İŞLEMDEN KALDIRMA VS.)	91	23	34	2	6	11	177
TOPLAM	1.508	1.002	1.267	1.310	1.472	1.528	8.087

Kaynak: UYAP ortamında elde edilen veriler esas alınarak hazırlanmıştır.

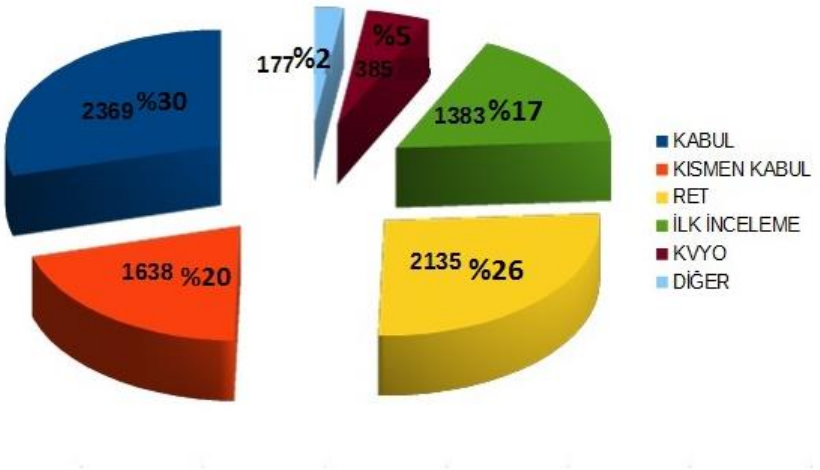
Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010-2015 yılları arasında toplam 8.087 davanın karara bağlandığı, 2011 yılındaki ayrıksı durum[230] hariç olmak üzere açılan dava sayılarındaki artışa paralel olarak karar sayılarının da yıllar itibariyle arttığı görülmektedir. İlgili yıllar arasından en fazla verilen kararın 2.369 adetle iptal/kabul kararı olduğu, bunu 2.135 adetle ret kararının izlediği, üçüncü sırada 1.638 adet kararla kısmen kabul kararının yer aldığı, dördüncü sırada 1.383 adetle ilk inceleme kararları, beşinci sırada 385 adetle karar

[230] Yukarıdaki bölümde ayrıntılı olarak belirtildiği üzere 6111 sayılı mali af kanunu, dava sayılarında ve buna paralel olarak açılan davalarda verilen karar sayılarında önemli bir düşüşe neden olmuştur.

verilmesine yer olmadığı kararı(KVYO) ve son sırada 177 adetle diğer karar türlerinin bulunduğu görülmektedir.

Edine Vergi Mahkemesi'nde Tablo 4'te gösterilen 2010-2015 yılları arasında verilen karar türlerinin oransal dağılımı aşağıdaki grafikte gösterilmektedir.

Grafik 1: Edine Vergi Mahkemesi'nde 2010-2015 Yılları Arasında Verilen Karar Türleri



1-İptal/kabul Kararı: Vergi idaresi tarafından tesis edilen vergilendirme işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından en az biri bakımından tamamıyla hukuka aykırı, davacının taleplerinin tümüyle haklı bulunduğu karar türüdür.%30 oranla ilk sırada yer aldığı görülmektedir.

2-Ret Kararı: Vergilendirme işleminin tamamının hukuka uygun bulunduğu, davacının taleplerinin tamamıyla haksız bulunduğu karar türüdür.%26 oranla ikinci sırada yer almaktadır.

3-Kısmen Kabul Kararı: Vergilendirme işleminin bir kısmının hukuka aykırı bulunduğu, davasının taleplerinin ise bir kısmının haklı görüldüğü karar türüdür.%20 orana sahip olduğu görülmektedir.

4-İlk İnceleme Üzerine Verilen Kararlar: Çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak anlatıldığı üzere İYUK'un 14. maddesinde düzenlenen, görev ve yetki, ehliyet, süre, dilekçenin öngörülen şekil şartlarına uygun olmaması gibi nedenlerle verilen ve uyuşmazlığın işin esası hakkında olmayan usul kararlarıdır. Bu karar türünün, toplam kararlar içinde %17 orana sahip olduğu görülmektedir.

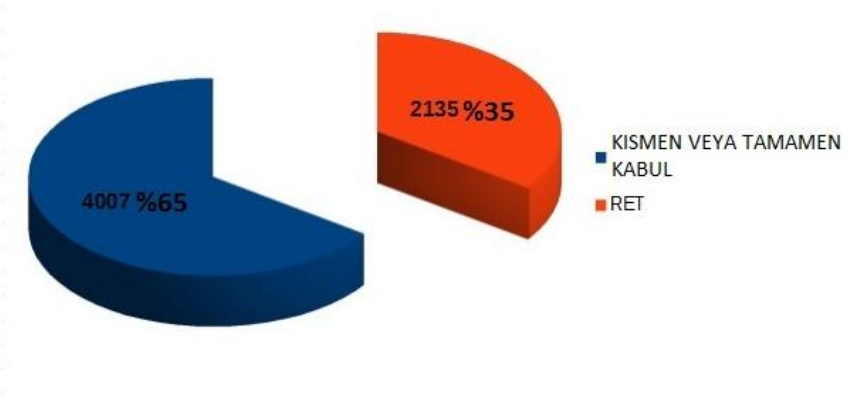
5-Karar Verilmesine Yer Olmadığına(KVYO) Kararı: Dava devam ederken uyuşmazlığın feragat, kabul, sulh, davanın konusuz kalması gibi nedenlerle sona ermesi halinde verilen karar türüdür. Toplam kararlar içinde %5 orana sahip olduğu görülmektedir.

6-Diğer: İşlemden kaldırma, davanın açılmamış sayılmasına gibi usule ilişkin kararlardır Toplam kararlar içinde %2 orana sahip olduğu görülmektedir.

Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010 ila 2015 yıllarında verilen karar türleri içerisinde en fazla orana sahip karar türlerinin uyuşmazlığın esasına ilişkin olarak verilen(iptal/kabul, ret, kısmen kabul) kararlar olduğu, ilk inceleme üzerine verilen kararalar veya diğer usule ilişkin kararların ise verilen karar türleri arasında daha az orana sahip olduğu görülmektedir.

Uyuşmazlığın esasına ilişkin olarak verilen karar türlerinin oransal dağılımı aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.

Grafik 2: Edine Vergi Mahkemesi'nde 2010-2015 Yılları Arasında Uyuşmazlığın Esasına İlişkin Olarak Verilen Karar Türleri



Yukarıdaki grafikte yer alan verilerden ilgili yıllarda uyuşmazlıkların esasına ilişkin olarak verilen toplam 6.142 kararın, %65'ine isabet eden 4007 tanesinin kısmen veya tamamen iptal/kabul ile sonuçlandığı, kalan %35'e isabet eden 2135 adet kararın ise ret ile sonuçlandığı görülmektedir.

Mahkeme'ce verilen kararların yüzde 65'inde davalı idarece tesis edilen vergilendirme işlemlerinin Mahkeme'ce hukuka aykırı bulunması, geriye kalan sadece yüzde 35'lik kısmının hukuka uygun bulunması dikkat çekicidir. Bunun

anlamı, açılan her davanın %65'inde mükelleflerin tamamen veya kısmen haklı bulunması, vergi idarelerinin ise sadece %35 oranında hukuka uygun işlem tesis etmesidir. Öte yandan, ilk inceleme üzerine verilen kararlar da göz önüne alındığında, söz konusu davaların ilk açıldığı tarihte usulüne uygun olarak açılmış olduğu veya usulüne uygun olarak davanın yenilendiği varsayıldığında bu oranın vergi idaresi aleyhine artacağını söylemek zor değildir.

Verilen kararların büyük bölümünün vergi idaresi aleyhine sonuçlanmasına ilişkin Edirne Vergi Mahkemesi örneğinde elde edilen sonuca benzer olarak Türkiye genelinde 2014 yılında uyuşmazlığın esasına ilişkin olarak verilen toplam 79.232 kararın %27'sine isabet eden 21.196 adetinin ret, geriye kalan %73'e isabet eden 58.057 adet kararın ise kabul veya kısmen kabul ile sonuçlandığı görülmektedir[231].Dolayısıyla uyuşmazlığın esasına ilişkin olarak verilen kararların %73'ünde vergi idaresi işlemlerinin tamamen veya kısmen hukuka aykırı bulunduğu sadece %27'sinin tamamıyla hukuka uygun bulunduğu görülmektedir. Bunun anlamı vergi idaresince tesis edilen her yüz işlemden 73 ünde hukuka aykırılık bulunmasıdır ki bu sonuç dahi tek başına vergilendirme rejiminde çok önemli sorunların bulunduğunun göstergesidir. Diğer taraftan, mükellefler tarafından çeşitli nedenlerle dava konusu edilmeyen vergilendirme işlemleri de göz önüne alındığında bu oranın daha da artacağı değerlendirilmektedir.

Öte yandan temyiz aşamasında da ilk derecede mahkemelerindeki sonuçlara, benzer sonuçlarla karşılaşıldığı görülmektedir.

Danıştay 3. ve 4. Daireleri nezdinde 1993-1997 yılları arasında yapılan bir araştırmada, Danıştay'a yapılan temyiz başvurularının %80'inin vergi idaresi tarafından, %20'sinin ise mükellefler tarafından yapıldığı, vergi idaresi tarafından temyiz edilen davaların %88'inin mükellef lehine, sadece %12'sinin vergi idaresi lehine sonuçlandığı, temyiz üzerine toplamda verilen kararlar incelendiğinde ise;

---

[231]Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü,

http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/241.pdf, (11/4/2016)

%77'sinin mükellef ve sadece %23'ünün ise vergi idaresi lehine sonuçlandığı görülmektedir[232].

Sonuç itibariyle gerek ilk derece mahkemelerince, gerekse de temyiz üzerine verilen kararların önemli bir çoğunluğunun vergi idaresi aleyhine sonuçlandığı, dolayısıyla yargı organlarınca, vergi idaresi tarafından tesis edilen her yüz işlemden yetmiş üçünün hukuka aykırı olduğuna hükmedildiği bir vergilendirme sisteminin köklü bir revizyona tabi tutulması gerektiği izahtan varestedir.

Gerek Edirne Vergi Mahkemesi örneğinde, gerekse de Türkiye genelinde açılan vergi davalarının yıllar itibariyle istikrarlı olarak arttığına yukarıdaki bölümde değinmiştik. Davalardaki artış nedenlerine ise aşağıdaki bölümde yer verilecektir.

3.4. Vergi Davalarının Artış Nedenleri

Dava sayılarındaki artış nedenlerinin çok sayıda değişkene bağlı olduğu değerlendirilmektedir. Bu nedenler; "vergi idaresinden kaynaklanan nedenler", "mükelleften kaynaklanan nedenler" ve "diğer nedenler" başlıkları altında değerlendirilmeye çalışılacaktır.

3.4.1. Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler

Vergi mevzuatının uygulanması bakımından vergi idaresi ile vergi yargısı arasında sık sık önemli görüş farklılıklar yaşandığı ve bu görüş farklılıklarının kısa vadede giderilemeyerek uyuşmazlık sayısının önemli oranda artmasına neden olunduğu gözlemlenmektedir. Dava sayısını arttıran vergi idaresinden kaynaklanan nedenleri; emsal mahkeme kararlarının dikkate alınmaması, vergi idaresine güveni azaltan etkenlerin varlığı, idari çözüm yollarının etkin olarak kullanılamaması ve vergi idaresinden kaynaklanan diğer nedenler olarak sıralayabiliriz.

---

[232] İsmail Engin, "Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının %90'ı Mükellef Lehine Sonuçlanıyor", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:59, 1997, s.123.

3.4.1.1. Emsal Mahkeme Kararlarının Dikkate Alınmaması

Uygulamada, vergi yargısı tarafından daha önce defalarca hukuka aykırılığı tespit edilerek iptal kararı verilmiş emsal konularda dahi vergi idaresi tarafından aksi yönde işlem tesis edilmeye devam edildiği görülmektedir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi adına Türkiye Kızılay Derneği ile vergi idaresi arasında yaşanan ve yargısal aşamaya taşınan 'Türkiye Kızılay Derneği'nin bankalarda bulunan mevduat hesaplarından elde ettiği faiz gelirleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılıp yapılamayacağına' ilişkin vergi uyuşmazlığı hakkında yaşanan süreçten bahsetmekte fayda vardır. Vergi idaresi tarafından ilk olarak, 2006 yılında Türkiye Kızılay Derneği'nin bankalarda bulunan mevduat hesaplarından elde ettiği faiz gelirleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması üzerine Dernek tarafından uyuşmazlığın yargısal aşamaya taşındığı ve Edirne Vergi Mahkemesi'nin 15/9/2006 tarih ve E:2006/39, K:2006/48 sayılı kararıyla[233] dava konusu vergilendirme işleminin iptal

---

[233] Mahkeme;" 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 193 sayılı Kanunun Geçici 67.maddesinde, banka hesaplarından elde edilen faiz gelirlerinden % 15 oranında tevkifat yapılacağı ve yapılacak bu kesintide gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi olması ya da vergiden muaf olup olmamasının yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği belirtilmişse de, bazı dernek ve kurumlara tüm vergi, resim ve harçlardan muafiyet getirmek için çıkarılan 1606 sayılı Kanun ile Kızılay Derneğinin, mükellefiyetin kuruma ait olduğu hallerde bütün vergi, harç, resim, hisse ve fonlardan muaf olduğu hükmüne yer verilmiş olması ve anılan kanunun özel kanun niteliğinde bulunması nedeniyle sonradan genel kanun ile yapılan düzenlemenin davacı dernek yönünden uygulanmasına olanak bulunmamaktadır.

Bu durumda, özel kanun niteliğinde bulunan 1606 sayılı Kanunda, T.Kızılay Derneğinin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu hüküm altına alındığından ve Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesinin 8.bendinde, kamu menfaatine yararlı derneklerin mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden vergi tevkifatı yapılamayacağı hükme bağlandığından, davacı derneğin banka hesabında tahakkuk eden faizden gelir vergisi kesintisi yapılmasında hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Davacı derneğin mevduat hesabından elde ettiği mevduat faizinden, sorumlu sıfatıyla tevkif edilen ve beyan üzerine tahakkuk edilerek tahsil olunan 94,99-TL tutarındaki gelir vergisinin

edildiği ve söz konusu mahkeme kararının itiraz ve karar düzeltme aşamalarında onanarak kesinleştiği[234], ancak buna rağmen vergi idaresi tarafından aksi yönde işlemler tesis edilmeye devam edildiği ve davacı Dernek tarafından da söz konusu işlemlerin yargısal aşamaya taşınmaya devam edildiği ve Mahkeme'ce aynı gerekçeyle iptal kararları verilmeye devam edildiği görülmektedir.Sonuç itibariyle aynı konuda Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2006 yılına 24, 2007 yılında 8, 2008 yılında 14, 2009 yılında 8, 2010 yılında 24, 2011 yılında 47, 2012 yılında 47, 2013 yılında 46, 2014 yılında 35 ve 2015 yılında 10 adet olmak üzere toplamda 263 adet dava açıldığı ve nihayet 15/4/2015 tarihinde yürürlüğe giren 6639 sayılı Kanun[235] ile söz konusu uyuşmazlıkların son bulduğu görülmektedir.

---

davacıya iadesi gerekir" şeklindeki özet gerekçeyle dava konusu işlemin iptaline karar vermiştir. https://portal.uyap.gov.tr/,(8/4/2016)

[234] Edirne Bölge İdare Mahkemesi'nin 19.02.2007 tarih E:2007/103,K:2007/101 sayılı kararıyla vergi idaresi tarafından yapılan itiraz isteminin reddine, Edirne Bölge İdare Mahkemesi'nin 23.05.2007 tarih E:2007/236, K:2007/250 sayılı kararıyla vergi idaresi tarafından yapılan karar düzeltme isteminin reddine karar verilerek söz konusu mahkeme kararı kesinleşmiştir. https://portal.uyap.gov.tr/,(8/4/2016)

[235] 6639 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 8 inci maddede yer alan; "Türkiye Kızılay Derneğine ait iktisadi işletmeler adına bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarh veya tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi ile bu vergiler ve geçici vergiye ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının; bu alacaklarla ilgili olarak açılmış bulunan tüm davalar ile 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin uygulanmasına yönelik açılmış tüm davalardan, bu maddenin yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar vazgeçilmesi ve bu konuda sonraki vergilendirme dönemlerinde de ihtilaf yaratılmaması şartıyla tahsilinden vazgeçilir." hükmüne istinaden söz konusu uyuşmazlıklar nihayet son bulmuştur.

http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/, (8/4/2016)

Yukarıda verilen örnek uyuşmazlık değerlendirildiğinde çok çarpıcı sonuçlara ulaşılmaktadır. Vergi idaresi tarafından, emsal konulardaki mahkeme kararlarının aksine işlem tesis edilmeye devam edilmesi nedeniyle, söz konusu uyuşmazlık 2006 yılından 2015 yılları arasında yaklaşık 10 yıl süreyle yargı yerlerini meşgul etmiş ve Türkiye genelinde Dernek tarafından aynı konuda açılan diğer davalar da dikkate alındığında sadece bu uyuşmazlık yönünden vergi dava sayılarında artışlar yaşanmıştır.

Öte yandan açılan davalarda uyuşmazlık konusu tutarlar son derece düşük olmasına[236] yani bahsi geçen tutarların tahsil edilmemesi durumunda Hazine'nin gelir kaybının son derece düşük bir meblağ olmasına rağmen söz konusu uyuşmazlıklar yargısal aşamaya taşındığı ve vergi idaresi aleyhine sonuçlandığı için mahkemelerce vergi idaresi aleyhine hükmedilen yargılama giderleri ve vekalet ücretleri dikkate alındığında Hazine'nin sırtına önemli bir yük bindiği görülmektedir.

Yukarıdaki örnekte de belirtildiği üzere, aynı konuda verilen emsal Mahkeme kararları, vergi idaresi tarafından tesis edilecek yeni bireysel işlemlerde dikkate alınmadığı ve esasen de mevcut mevzuat hükümlerinin, vergi idaresini, konusu aynı olmasına rağmen tesis edeceği farklı işlemlerde emsal davalarda verilmiş olan Mahkeme kararlarını dikkate alması gerektiği hususunda zorunlu tutmadığı söylenebilir. Ancak vergi idaresince, daha önce aynı konuda verilen istikrar kazanmış emsal mahkeme kararları doğrultusunda işlem tesis edilmesi hukuk devleti ilkesinin gereği olduğu gibi, gerekirse bu hususta ayrıca yasal düzenleme yapılması yoluna da gidilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığı tarafından, tesis edilecek vergilendirme işlemlerinde emsal nitelikteki yargı kararlarının dikkate alınması konusunda zaman zaman genelgeler yayımlandığı görülmekle birlikte, söz konusu genelgelerin güncel yargı kararlarını takip etme

---

[236] Edirne Vergi Mahkemesi'nin 15/9/2006 tarih ve E:2006/39,K:2006/48 sayılı kararında hüküm altına alınan uyuşmazlık konusu tutarın 94,99-TL olduğu ve aynı konudaki diğer davalarda da uyuşmazlık konusu tutarların son derece cüzi olduğu görülmektedir. https://portal.uyap.gov.tr/,(8/4/2016)

konusunda yetersiz kaldığı ve vergi idaresiyle yargı yerleri arasında eş zamanlı bir koordinasyonun sağlanmadığı gözlemlenmektedir.

Öte yandan, uygulamada, aynı konuda verilen emsal mahkeme kararlarına rağmen idarelerce, aksi yönde işlem tesis edilmeye devam edildiği gibi, zaman zaman da aynı uyuşmazlığa ilişkin olarak verilen mahkeme kararlarının uygulanması noktasında sorunlar yaşandığı görülmektedir. Başka bir deyişle, daha önce mahkeme kararıyla kesin olarak çözüme kavuşturulan uyuşmazlıkların dahi, vergi idaresi tarafından, mahkemece verilen kararların gereğinin yerine getirilmemesi nedeniyle tekrar yeni bir uyuşmazlık olarak mahkemenin önüne gelebildiği görülmektedir. Bu hususa ilişkin olarak Edirne Vergi Mahkemesi tarafından verilen bir kararda[237]; " olayda; davacının sakatlık indiriminden yararlanmak istemiyle yapmış olduğu başvurunun reddine dair işleme karşı açmış olduğu davada, Mahkememizin 30/6/2014 tarih ve E:2014/7, K:2014/432 sayılı kararıyla "davanın kabulüne" karar verildiği, söz konusu karar uyarınca. davalı idarelerce Mahkeme kararı doğrultusunda işlem tesis edilmesi suretiyle davacının sakatlık indiriminden yararlandırılması gerekirken, aksi yönde tesis edilen işlemde hukuka uyarlık yoktur" şeklindeki özet gerekçeyle hüküm kurulmak suretiyle davalı idarelere Mahkeme kararlarının gereği uyarınca işlem tesis edilmesi gerektiği hatırlatılmıştır.

Gerek Anayasa'nın 138/4. maddesinde yer alan; " Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez" şeklindeki amir hüküm gerekse de 2577 sayılı İYUK'un 28/1. maddesinde yer alan; "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez" hükmü uyarınca davalı idarelerce mahkeme kararlarının gereklerinin yerine getirilmesinin zorunlu olmasına rağmen uygulamada, zaman zaman idareler

---

[237] Edirne Vergi Mahkemesi'nin 11/06/2015 tarih ve E:2014/616, K:2015/280 sayılı kararı, https://portal.uyap.gov.tr/,(8/4/2016)

tarafından, bu zorunlulukların yerine getirilmemesi veya gereği gibi yerine getirilmemesi suretiyle Hukuk Devleti ilkesinin zedelendiği ve bu durumun da dava sayısında artışlara yol açtığı görülmektedir.

Dava sayısının artmasında vergi idaresinin örgütleniş şeklinden kaynaklanan bir takım nedenlerin de etkili olduğu görülmektedir. Uygulamada nihai vergi tarhiyatları, vergi daireleri tarafından yapılmaktaysa da söz konusu işlemlerin temelinde vergi müfettişleri tarafından düzenlenen raporlar vardır. Vergi daireleri, vergi müfettişleri tarafından düzenlenen raporlarda önerilen tarhiyatları yerine getirme konusunda bağlı yetki içerisindedir ve söz konusu raporlar uyarınca işlem tesis etmek zorundadırlar. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinin tesis edilmesinde en önemli aktör vergi daireleri değil, kural olarak vergi müfettişleridir. Diğer taraftan, vergi müfettişleri Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde doğrudan Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet göstermekte iken vergi daireleri Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde dolaylı olarak Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak görev yapmakta ve uygulamada Maliye Bakanlığı'nın farklı iki birimi arasında yeterince koordinasyon sağlanamadığı dolayısıyla, emsal mahkeme kararlarının analiz edilerek elde edilecek sonuçların vergilendirme işlemine dayanak raporları hazırlayan birimlere iletilmesi noktasında sorunlar yaşandığı gözlemlenmektedir.

Öte yandan, vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamaya taşındığı durumlarda mahkemeler, davanın tarafı konumunda olan vergi idareleri ile temas halinde olmakta, davalara ilişkin savunma ve cevap dilekçeleri vergi daireleri tarafından verilmekte, duruşmalara vergi daireleri temsilcileri katılmakta ve mahkeme kararları vergi dairelerine tebliğ edilmekte, kısacası yargılamaya ilişkin bütün işlemler vergi daireleri muhatap alınarak yerine getirilmekte, vergilendirme sürecinin baş aktörü olan vergi müfettişleri ise yargısal süreçte tamamıyla devre dışı kalmaktadır[238].

---

[238] "Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme, vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler" şeklindeki, vergi inceleme elemanlarının gerektiğinde duruşmalarda

Hal böyle olunca da vergilendirme işleminin tesis edilmesinde en önemli aktör olan ancak yargısal aşamada bu sürecin dışında kalan vergi müfettişleri uyuşmazlık oluşturan konularda vergi yargısının güncel görüşünden mahrum kalmak suretiyle yapmış olduğu incelemelerde mahkeme kararlarından etkin olarak faydalanamamakta, hazırladığı tarhiyatlara esas raporlarda eski görüşlerini sürdürmekte ve bu durum da uyuşmazlık sayısını arttırmaya devam etmektedir.

Sonuç olarak vergi idaresince tesis edilen işlemlerde aynı konuda mahkemece verilen istikrar kazanmış emsal nitelikteki yargı kararlarının dikkate alınmadığı veya mahkeme kararlarına uyum sürecinin uzun yıllar sürdüğü, zaman zaman mahkeme kararlarının uygulanması noktasında dahi bir takım sorunlar yaşandığı ve daha önce mahkeme kararıyla çözüme kavuşturulan uyuşmazlıkların dahi, vergi idaresi tarafından, mahkemece verilen kararların gereğinin yerine getirilmemesi nedeniyle yeni bir uyuşmazlık olarak tekrar Mahkeme'nin önüne gelebildiği, öte yandan, vergi idaresi bünyesinde, verilmiş olan mahkeme kararlarının analiz edilerek elde edilecek sonuçların vergilendirme işlemine dayanak oluşturan raporları hazırlayan birimlere iletilmesini sağlayacak bir koordinasyon biriminin bulunmadığı böylece söz konusu etkenlerin dava sayısının artmasına neden olduğu gözlemlenmektedir. İvedilik arz eden söz konusu sorunların çözümü noktasında gerekirse yasal düzenleme yapılmak suretiyle bahsi geçen sorunların bir an evvel çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

3.4.1.2. Vergi İdaresine Güveni Azaltan Etkenlerin Varlığı

Önceki bölümde, Edirne Vergi Mahkemesi'nde vergilendirme işlemlerine karşı açılan davaların %65 oranında önemli bir kısmının tamamen veya kısmen mükellefler lehine sonuçlandığı, vergi idaresi tarafından tesis edilen işlemlerin sadece %35'lik kısmının hukuka uygun bulunduğa değinmiştik. Vergi idaresince tesis edilen işlemelerin önemli bir çoğunluğunun yargı yerlerince hukuka aykırı bulunması kuşkusuz, vergi idaresinin toplum nezdinde olan güvenini sarsmak suretiyle vergi

---

dinlenilmesini öngören 213 sayılı VUK'un mükerrer 378.maddesinin ise uygulamada hayata geçmediği, vergi müfettişlerinin duruşmaya katılma yönünde talepte bulunulmadıkları görülmektedir.

uyuşmazlıklarının yargısal aşamaya taşınması suretiyle dava sayısını arttıracaktır. Zira açılan davaların büyük çoğunluğunun kendi lehlerine sonuçlandığını öğrenen mükelleflerin vergi idaresinin tesis ettiği işlemlere karşı bakış açıları olumlu olmayacaktır.

Vergi idaresine karşı güven duygusunun azaldığı bir diğer uygulamanın da idari çözüm yolları noktasında kendini gösterdiği gözlemlenmektedir. Örneğin, idari çözüm yollarından biri olan uzlaşmada; idarece indirim konusu yapılabilecek miktarla ilgili olarak vergi idaresini sınırlayıcı bir mevzuat hükmünün bulunmadığı, öte yandan uzlaşma görüşmelerinin ve uzlaşma tutanaklarının "vergi mahremiyeti ilkesi" gerekçe gösterilerek kamuoyu denetimine açılmadığı ve uzlaşma tutanaklarının gerekçesiz olarak düzenlendiği görülmekle; söz konusu uygulamaların uzlaşma kurumunun etkinliğini ve güvenilirliğini zayıflatarak bazı mükelleflere ayrıcalık tanındığı yönünde yerli ya da yersiz bir çok şüpheye yol açmak suretiyle dava sayısını arttırdığı söylemek zor değildir.

3.4.1.3. İdari Çözüm Yollarının Etkin Olarak Kullanılamaması

Amme alacağının daha hızlı ve masrafsız olarak tahsil edilmesi,vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi sayesinde vergi yargısının iş yükünün azaltılması, idari çözüm yolunda yargısal çözüm yoluna oranla uyuşmazlıkların daha hızlı bir şekilde çözülmesi suretiyle zaman ve emek kaybının azaltılması gibi çok önemli fonksiyonları olan idari çözüm yollarının, vergi adaleti ve vergide eşitlik ilkeleri göz ardı edilmemek suretiyle etkinliğinin arttırılması vergi dava sayısını azaltacak en önemli hususlardandır.

Öncelikle vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının ne kadarının idari aşamada çözümlendiği, idari aşamada çözülemeyen uyuşmazlıkların ne kadarının yargı yoluna taşındığı veya doğrudan yargısal aşamaya taşınan uyuşmazlıkların ne kadar olduğu hususlarında yayımlanmış bir istatistiki veri olmadığını söylemekte fayda vardır. Ancak aşağıda ayrıntılı olarak değerlendirilecek olan idari çözüm yollarında yaşanan bir takım sorunların dava sayısını arttırdığı değerlendirilmektedir.

İlk olarak, önceki bölümlerde de ayrıntılı olarak değinildiği üzere idari çözüm yollarının işleyişinde her bakımdan aynı durumda olan yükümlülerin farklı uygulamalara tabi tutulmasından kaynaklanan ve mükelleflerin vergi idaresine karşı olan güven duygusunu zedeleyen bir takım sorunların yer aldığı gözlemlenmektedir. Gerçekten de vergilendirme işlemleri bakımından aynı konumda olan ve eşit şartları taşıyan mükelleflerden her ikisinin de idari çözüm yollarına başvurması ancak birinin idari çözüm yollarından faydalandırılırken diğerinin faydalandırılmaması veya daha az oranda faydalandırılması anayasal eşitlik ilkesine aykırı sonuçlar doğurduğu gibi, idari çözüm yollarından beklenilen faydayı da azaltmaktadır.

İkinci olarak, idari çözüm yollarına ilişkin sürecin yeterince şeffaf olmadığı, bu süreçte yapılan işlemlerin gerekçesiz olarak tesis edildiği ve "vergi mahremiyeti ilkesi" gerekçe gösterilerek yapılan işlemlerin kamuoyu denetimine açılmadığı görülmekle; söz konusu uygulamaların idari çözüm yollarının etkinliğini ve güvenilirliğini zayıflatarak uyuşmazlıkların yargısal aşamaya taşınmasına neden olduğu değerlendirilmektedir.

Son olarak da, idari çözüm yollarında vergi idaresince tesis edilen işlemlerde aynı konuda verilmiş emsal mahkeme kararlarının dikkate alınmaması dava sayısını önemli ölçüde arttırmaktadır. Yukarıdaki bölümde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere vergi idaresince aynı konuda verilmiş emsal mahkeme kararlarının titizlikle analiz edilerek elde edilecek sonuçların, öncelikle uyuşmazlığın ortaya çıkış aşamasında yani mükellefler adına ilk olarak verilendirme işlemi tesis edilmesinde göz önüne alınması, ilk aşamada bu hususun gözden kaçması durumunda ise idari çözüm yolu aşamasında emsal mahkeme kararlarının mutlaka göz önüne alınması gerekmektedir.

Bilindiği gibi mevzuat hükümleri uyarınca vergi davası açılmadan önce idari çözüm yollarına başvurma zorunluluğu yoktur. Mükellefler isterlerse önce idari çözüm yollarına başvurup daha sonra uyuşmazlığı yargısal aşamaya taşıyabilirler. Bu aşamada dava sayısının azaltılması adına dava açılmadan önce idari çözüm yollarına başvurma zorunluluğu getirilmesine yönelik görüşler oluşabilmektedir.Ancak bu görüşlere katılma olanağı yoktur. Zira idari çözüm yollarının bünyesinde taşıdığı önemli sorunlar giderilmedikçe idari çözüm yollarına başvurma zorunluluğu

getirilmesi mükellefler açısından sadece tamamlanması gereken bir prosedür olarak görülecek ve uyuşmazlık yargısal aşamaya taşınmaya devam edilecektir. İdari çözüm yollarına ilişkin bahsi geçen sorunlar giderildiği zaman ise mükellefler tarafından dava açmadan önce bu yollar mutlaka kullanılacaktır.

Konunun, idari çözüm yollarının en kapsamlısı olan ve idarenin takdir yetkisi esnekliğinin en fazla olduğu idari çözüm yolu olan uzlaşma kurumu özelinde daha detaylı olarak değerlendirilmesinde fayda vardır.

Öncelikle, uzlaşmada, indirim konusu yapılabilecek miktarla ilgili olarak vergi idaresini sınırlayıcı bir mevzuat hükmünün bulunmadığı görülmektedir. Dolayısıyla vergi idaresinin, uzlaşma talebinde bulunulan vergi/cezanın tamamında uzlaşma veya tamamında uzlaşmama noktasında sınırsız bir takdir yetkisi bulunmakta, söz konusu sınırsız yetki de eşitsizlik yaratıcı bir takım uygulamalara yol açmaktadır. Vergi idaresinin sahip olduğu bu sınırsız yetkinin mevzuat hükümleriyle sınırlandırılması yönünde görüşler olmasına rağmen, uzlaşılacak miktarın mevzuat hükümleriyle formülize edilmesinin, başka bir deyişle, uzlaşma kurumunun standart bir çerçeve içine hapsedilmesi suretiyle her olayın kendine has özelliklerini dikkate alamayarak "uyuşmazlığa özel çözümler" üretemez hale getirilmesinin uzlaşma kurumundan beklenen faydayı azaltacağı değerlendirilmektedir. Örneğin, uzlaşma görüşmeleri sırasında, gerek emsal mahkeme kararları gerekse de başkaca nedenlerle hukuka aykırılığı kesin olarak tespit edilen bir vergilendirme işleminin uzlaşma komisyonu tarafından tamamen ortadan kaldırılması gerekeceğinden, idarenin uzlaşılacak tutar konusundaki takdir yetkisine sınır getirilmesi durumunda hukuka aykırılığı kesin olan işlem tamamıyla ortadan kalkamayacak olduğundan uyuşmazlık sona ermeyecektir. Söz konusu sakıncaların ortadan kaldırılması için uzlaşılabilecek miktar konusunda idarenin takdir yetkisini sınırlamak yerine, vergilendirme işlemleri bakımından aynı konumda olan ve aynı şartları taşıyan mükelleflere aynı işlemlerin tesis edilmesinin ve uygulayıcıların hukuk devleti ilkesine uygun olarak hareket etmesinin önünü açacak düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

İkinci olarak, uzlaşma sürecinin "vergi mahremiyeti ilkesi" gerekçe gösterilerek kamuoyu denetimine açılmadığı, bu durumun da yerli ya da yersiz bir

çok şüpheye yol açtığı görülmektedir. Öncelikle konuyu "vergi mahremiyeti ilkesi" kapsamında değerlendirmekte fayda vardır. Kişilerin özel hayatlarıyla ilgili bilgilerin gizliliğinin korunması Anayasada temel hak ve özgürlükler kapsamında güvence altına alınmışken, vergi hukuku özelinde bu hakkın korunması için vergi mahremiyeti ilkesine yer verilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesinde[239]yer alan düzenleme uyarınca, vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerin, görevleri dolayısıyla mükelleflere ilişkin olarak elde ettikleri ve gizli kalması gereken bilgileri açıklamaları, kullanmaları ve üçüncü şahıslara kullandırmaları yasaklanmış olmakla birlikte mükellef ile vergi idaresi arasında uzlaşmanın gerçekleşmesiyle birlikte konunun artık mükelleflerin kişisel alanından çıkıp tüm kamuyu ilgilendiren bir alana dönüşmesi nedeniyle uzlaşma kapsamında tesis edilen işlemlerin açıklanmasının vergi mahremiyeti ilkesinin ihlali olarak değerlendirilemeyeceği açıktır. Diğer taraftan, mükelleflere, "uzlaşma kapsamında tesis edilen işlemler talep edilmesi halinde kamuoyunun erişimine açılabilir" şeklinde, uzlaşma görüşmelerine başlanabilmesi için bir ön şart getirilerek veya bu hususta kanuni düzenleme yapılarak bu sorun kolaylıkla aşılabilir. Sonuç olarak uzlaşma kurumun etkinliğinin

---

[239] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesinde, "Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler." hükmü yer almaktadır. http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/,(8/4/2016)

arttırılabilmesi adına uzlaşma görüşmelerinin ve uzlaşma tutanaklarının kamuoyu denetimine açılması böylece bu süreçte şeffaflığın sağlanması gerekmektedir.

Öte yandan, uygulamada, uzlaşma sürecinde mükellefleri neden uzlaşmaya varması gerektiği hususunda tatmin edici bilgilendirmelerin yapılmadığı ve uzlaşma tutanaklarının gerekçesiz olarak tanzim edildiği görülmektedir. Uzlaşma yolunun etkinliğinin arttırılabilmesi adına, mükelleflere teklif edilen uzlaşma oranına ilişkin olarak mükellefleri tatmin edici gerekçeli açıklamaların yapılması ve gerekirse emsal mahkeme kararlarına atıf yapılmak suretiyle uzlaşma tutanaklarında, mükelleflerin hangi gerekçelerle uzlaşmadan yararlandırılmadığı veya yararlandırıldığı, teklif edilen uzlaşma oranına hangi somut gerekçeler esas alınarak ulaşıldığı gibi açıklamalara yer verilmesi gerekmektedir.

Son olarak uzlaşma görüşmelerinin üniversite veya mahkemeler gibi vergi idaresi ile organik bir bağı olmayan ve tarafsız olduğu kabul edilen kurumlar bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonları tarafından yerine getirilmesinin faydalı olacağı değerlendirilmektedir. Zira bilindiği gibi, vergi uyuşmazlığının bir tarafı mükellef iken, bir tarafı da vergi idaresidir ve uzlaşma görüşmeleri de uyuşmazlığın bir tarafı olan vergi idaresi ile arasında organik bir bağ olan uzlaşma komisyonlarının hakemliğinde yerine getirilmektedir.Hal böyle olunca da vergi idaresinin tarafı olduğu bir uyuşmazlıkta aynı zamanda hakemlik rolü üstlenmesi başka bir deyişle uyuşmazlığın taraflarının eşit şartlarda olmadığı izlenimi doğması mükelleflerin, uzlaşma görüşmelerine olan güven duygusunun zedelenmesine yol açmaktadır.

3.4.1.4. Vergi İdaresinden Kaynaklanan Diğer Nedenler

Vergi idaresinden kaynaklanan diğer nedenlerin başında, idareyi temsil eden kamu görevlilerin vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulması noktasında tesis edecekleri işlemlerde bir kısım nedenlerden dolayı inisiyatif almak istememeleri gelmektedir. Kamu görevlilerinin, daha önce tesis edilen işlemlerin tamamıyla hukuka aykırı olduğu kanaatine vardıkları, hatta aynı konuda emsal yargı kararları bulunduğunu bildikleri durumlarda dahi Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde sorun yaşamamak için hukuka aykırı olan işlemleri düzeltmedikleri ve mükellefleri yargı yoluna gitmeleri konusunda teşvik ettikleri gözlemlenmektedir. Zira kamu

görevlileri, mahkemece verilen kararların uygulanması durumunda denetim sırasında sorun yaşamayacaklarını ancak mahkeme kararı olmaksızın hukuka aykırılığı açık olsa dahi Hazinenin gelir kaybına yol açan bir işlem yapacakları zaman sorun yaşayacakları endişesine sahiptirler.

Kamu görevlilerinin sorumluluk almaktan çekindiği ve bu durumun da dava sayısının arttırdığı başka bir durum da ilk derece mahkemelerince verilen kararların yukarıdaki bölümde de belirtildiği üzere yaklaşık %80'inin idare tarafından kanun yollarına götürülmesidir. Kamu görevlilerinin üzerlerine sorumluluk almamak adına aynı konuda verilmiş emsal yüksek yargı kararlarını analiz edip elde edilecek sonuçlara göre üst yargı yerince onanma olasılığı kuvvetle muhtemel uyuşmazlıklara kanun yolu başvurusu yapmamak yerine bu konuda her hangi bir değerlendirme yapmaksızın ilk derece mahkemelerince verilen kararların tamamına yakınını temyiz etme eğiliminde oldukları görülmektedir.

Vergi idaresini temsil eden kamu görevlilerin tesis ettikleri işlemlerde yeterli özeni göstermemeleri, işlemlerin gerekli araştırmalar yapmaksızın tesis edilmesi, personel sayısındaki yetersizlikler ve personelin sıklıkla değişikliğe uğrayan, son derece dağınık olan ve çok fazla teknik kavramlar içeren vergi mevzuatına hakim olamamaları ve kamu bürokrasisinin sorun çözmeyi zorlaştıran hantal yapısı da dava sayısını arttıran diğer nedenler arasında sayılabilir.

3.4.2. Vergi Mükellefinden Kaynaklanan Nedenler

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasında vergi idaresinden kaynaklanan nedenler ağırlıklı olmakla birlikte, zaman zaman mükelleflerden kaynaklanan nedenlerden de dava sayılarının arttığı görülmektedir. Ülkemizde vergi bilincinin yeterince gelişmemesi, mükellefler nezdinde vergi idaresine olan güven duygusunda yaşanan sorunların varlığı gibi nedenlerle mükelleflerin vergi ödememe veya daha az ödeme eğiliminde oldukları görülmektedir.

İlk öğretim seviyesindeki öğrenciler üzerinde yapılan bir araştırmada, öğrencilerin vergiyi devlete verilen, karşılıksız olan ve zorunlu olarak ödenen para

olarak algıladıkları ve vergiler ile kamu hizmetleri arasında ilişki kuramadıkları gözlenmiştir[240]. Vergi bilincinin geliştirilmesi konusunda vergi idaresinin bir takım çalışmalar içinde olduğu[241] görülmekle birlikte, vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu ve kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması açısından önemli bir role sahip olduğu hususunda toplumun tüm bireyleri nezdinde farkındalık yaratmak adına daha kapsamlı çalışmalara ihtiyaç olduğu söylenebilir.

Toplumda vergi bilincinin gelişmemiş olmasının bir diğer sonucu da mükelleflerinin, zaman zaman dava açmayı vergi ödememenin bir yolu olarak görmeleridir. Önceki bölümde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere vergilendirme işlemlerine dava açılması kural olarak tahsil işleminin yürütmesini kendiliğinden durdurmaktadır. Diğer taraftan, yargılama süreci uzun yıllar devam etmekte böylece mükellefler ödeme yapmayı bu sürecin sonunda kadar erteleyebilmektedirler. Öte yandan, yukarıdaki bölümde de anlatıldığı üzere, ülkemizde ortalama her 3 yılda bir mali af düzenlemesi yapıldığını bilen ve belirli periyotlar arasında bu beklenti içerisine giren mükellefler af düzenlemesinden yararlanmak suretiyle vergi ödememek veya daha az ödemek adına ihtiyaçları olan bu süreye dava açarak sahip olabilmektedirler.

Öte yandan, dava sayılarında meydana gelen artışı etkileyecek faktörlerden bir tanesinin de mükellef sayılarında meydana gelen değişimler olabileceği düşünülmektedir.

Edirne Vergi Mahkemesi'ne yargı çevresi olarak bağlı olan Edirne, Kırklareli ve Çanakkale illerinin yıllar itibariyle faal mükellef sayıları Tablo 5'te gösterilmiştir

.

---

[240] İsa Sağbaş, Adem Başoğlu, *"İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği"*, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:7 (2), 2005,s.123-144.

[241] Vergi Bilinci Geliştirme Projesi: Vergibilir, http://f.eba.gov.tr/gib/,(13/4/2016)

Tablo 5: Edirne Vergi Mahkemesi'nin Yetki Alanı İçindeki İllere İlişkin Faal Mükellef Sayıları

İL	2011	2012	2013	2014	2015
EDİRNE	26.590	28.284	29.373	29.355	29.687
KIRKLARELİ	22.800	24.271	25.190	25.544	26.155
ÇANAKKALE	37.316	40.003	41.323	41.656	42.919

Kaynak: Gelir idaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr/sites/.../faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf, (13/6/2015)

Yukarıda yer verilen mükellef sayılarına ilişkin tabloda 2011 ila 2015 yılları arasında mükellef sayılarının her üç il bakımından da genel bir artış eğiliminde olduğunu ve bu artışın da yıllar itibariyle dava sayısının artmasında az da olsa katkısının bulunduğunu söylemek mümkündür.

Vergi davasının artmasına neden olan ve mükelleflerden kaynaklanan nedenler grubuna dahil edebileceğimiz diğer bir husus da hak arama bilincindeki artıştır. Hak arama bilincinin artmasında kitle iletişim araçlarının her geçen gün geliştiği, bilginin daha çabuk ulaşılabilir hale geldiği içinde yaşadığımız bilişim çağının önemli etkisinin olduğu söylenebilir. Yaşamış olduğumuz bilgi çağında vergi davası açmak çok daha kolay ve maliyetsiz hale gelmiştir. Örneğin, davalar UYAP sistemi üzerinden açılabilmekte, davanın her aşaması internet ve mobil telefonlar yoluyla takip edilebilmektedir. Mükellefler artan iletişim teknolojisi ile hem aynı konuda açılmış olan davalarda verilen emsal mahkeme kararlarını takip edebilmekte, hem de dava açma konusunda gerekli bilgileri kolaylıkla edinebilmektedirler. Bilginin daha çabuk ulaşılabilir hale gelmesine örnek olarak, dünyanın en büyük arama motorunda "vergi davası" adı altında yapılan aramada ortaya çıkan ilk üç sonuç aşağıda listelenmektedir[242].

---

[242] 1.vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi, www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf

2. Vergi hukuku dilekçe örnekleri - ISMMMO, www.istanbulsmmmodasi.org.tr/html.asp?id=2861

3. Vergi Davası, vergi avukatı, vergi cezası, vergi hukuku, vergi ... www.vergidavasi.gen.tr/, https://www.google.com.tr/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF8#q=vergi%20davas%C4%B1, (12/4/2006)

İdari yargı ve vergi mahkemelerinin sayısının artmasının da dava sayısında artışa neden olduğu söylenebilir. İlk olarak 1982 yılında 22 il merkezinde kurulan vergi mahkemeleri 2016 yılı itibariyle 36 farklı ilde faaliyet göstermektedir. Vergi mahkemelerinin sayısının artması suretiyle mükellefler nezdindeki bilinirliğinin artması, kitle iletişim araçlarının gelişmesi ve hak arama bilincindeki artışlar birbirleriyle bağlantılı olarak dava sayısının artmasına neden olan etkenler arasında sayılabilir.

3.4.3. Diğer Nedenler

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasında yasama organından kaynaklanan nedenler de yer almaktadır. Önceki bölümde ayrıntılı olarak değinildiği üzere, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi vergilendirme adaletini bozan dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yüksek olması vergisel uyuşmazlıklarını doğrudan ve dava sayısını da dolaylı olarak artırmaktadır. Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010 ila 2015 yılları arasında yapılan incelemede en fazla davanın, dolaylı bir vergi olan katma değer vergisine karşı açılmış olmasına, katma değer vergisinin uygulama alanının fazla olması kadar dolaylı vergilerin vergilendirmede adalet ilkesini bozucu etkisinin neden olduğu değerlendirilmektedir.

Yasama organından kaynaklanan ve vergi dava sayısını arttırdığı değerlendirilen diğer bir uygulama da ülkemizde ortalama 3 yılda bir yapılan mali af düzenlemeleridir. Edirne Vergi Mahkemesi örneğinde yapılan incelemede, söz konusu mali af düzenlemelerinin kısa vadede vergi uyuşmazlıklarını azaltıcı yönde etki yapmakla birlikte uzun vadede mükellefleri vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemeleri konusunda teşvik etmek suretiyle vergi uyuşmazlıklarını arttırdıklarını ortaya koymuştuk.

Vergi uyuşmazlıklarının artmasına neden olan yasama organından kaynaklanan bir diğer neden de, vergi mevzuatının son derece dağınık olması, çok fazla teknik kavramlar içermesi ve sık sık değişikliğe uğramasıdır. Bu durum, gerek vergi idaresinin gerekse mükellefin mevzuat hükümlerini yorumlama konusunda

hataya düşmelerine dolayısıyla uyuşmazlıkların artmasına neden olmaktadır. Vergi kanunlarında yapılan değişiklikler incelendiğinde ise, değişikliklerin genel itibariyle madde bazında yapıldığı ve kanunların genel mantığında köklü bir revizyona gidilmediği görülmektedir. Örneğin vergilendirme sisteminin temel kanunları olarak görülen ve 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun günümüze kadar maddeler özelinde yüzlerce defa değişikliğe uğradığı ancak söz konusu kanunların genel mantığının korunarak 55 yıldır varlıklarını sürdürdüğü görülmektedir. Diğer kanunlar için de durumun aynı olduğu görülmektedir. Örneğin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu 1953'te, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 1959'da, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 1964'te, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 1985'te yürürlüğe girmesine rağmen günümüze kadar varlıklarını korumuş, söz konusu kanunlar köklü bir revizyona tabi tutulmamış ve sadece maddeler özelinde yüzlerce defa değişikliğe uğramışlardır. Öte yandan vergi mevzuatın dilinin çok ağır olması, çok sayıda teknik kavramlar içermesi ve anlaşılır olmaması uyuşmazlıkları arttıran başka bir sorundur. Bu sorunu aşmak için vergi idaresi tarafından vergi kanunlarının uygulanmasına yön vermek ve tartışmalı konuları açıklığa kavuşturmak adına binlerce adet genel tebliğ, iç genelge, özelge, sirküler yayımlandığı bu durumun da vergi mevzuatının çok dağınık olmasına yol açtığı görülmektedir.

Gelinen noktada vergi mevzuatının köklü bir revizyona ihtiyaç duyduğu açık olup öncelikle mevzuatın dilinin sadeleştirilmesi, mevzuatın açık, anlaşılabilir olması ve mevzuattaki mevcut dağınıklığın giderilerek derli toplu bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir. Öte yandan, bu sorunun çözümü noktasında yasama organı tarafından bir takım çalışmalar yapıldığı, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarını birleştiren ve bu kanunlarda köklü bir revizyonu amaçlayan Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'nın 2015 yılında TBMM'ye sunulduğu ancak bu tasarının yıl içerisinde yasalaştırılamayarak kadük olduğu ve 2016 yılında yasalaşmasının hedeflendiği, öte yandan yeni bir vergi usul kanunu çalışmasının yapıldığı görülmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarını arttıran diğer bir neden de yargısal etkenlerdir.Vergi davalarının uzun yıllar sürmesi, yargı organlarınca tartışmalı konularda içtihat

üretilememesi veya aynı konularda farklı içtihatların varlığı vergi dava sayısını arttırmaktadır. Nitekim uyuşmazlıkların makul sürelerde çözüme kavuşamaması ve yargı organlarınca tartışmalı konularda yeterince içtihat üretilememesi veya aynı konularda gerek bölge idare mahkemeleri ile Danıştay arasında gerekse de Danıştay'ın farklı daireleri arasında içtihat birliğinin sağlanamaması, vergi idaresine tesis edeceği işlemlerde kısa vadede yol gösterici bir perspektif sunamadığı gibi, vergi mükelleflerin de haklarında tesis edilen işlemlerin hukuka uygun olup olmadığını değerlendirebilmeleri noktasında yeterince yardımcı olamamaktadır.

Öte yandan, yargısal aşamada yaşanan yukarıda bahsi geçen sorunların çözümü noktasında bir takım güncel çalışmaların yapıldığı gözlemlenmektedir.6545 sayılı Kanunla getirilen istinaf mahkemelerinin 20 Temmuz 2016 tarihinde göreve başlaması öngörülmektedir. Yapılan değişikliklerle vergi yargılamasında iki dereceli olan(vergi mahkemesi ve bölge idare mahkemesi veya Danıştay) yapının üç dereceye çıkartılarak istinaf mahkemelerinin vergi mahkemeleri ile Danıştay arasında konumlandırılması planlanmaktadır. Söz konusu değişikliklerle, Danıştay'ın iş yükünün önemli oranda azaltılması sonucu içtihat mahkemesi olma rolünün güçlendirilmesinin ve uyuşmazlıkların karara bağlanma süresinin kısaltılmasının amaçlandığı belirtilmektedir.

Getirilen değişiklikler, "makul sürede yargılama" ilkesi kapsamında değerlendirildiğinde, Danıştay'ın iş yükünün azalması sonucunda içtihat mahkemesi rolünün güçleneceği söylenebilir.Nitekim söz konusu değişikliklerle, uyuşmazlıkların önemli bir kısmının istinaf mercii olarak bölge idare mahkemelerinde kesinleşmesi öngörülmekte ve eski sistemde genel kanun yolu olan temyizin yerini, yapılan değişikliklerle istinaf kanun yolu almaktadır.Ancak Danıştay'ın iş yükünün azalmasına paralel olarak getirilen istinaf sistemiyle ülkenin yedi ayrı bölgesinde "mini Danıştay'lar'' oluşması ve yedi ayrı bölgede ağır iş yüküyle boğuşan istinaf mahkemelerinin hayata geçmesi muhtemeldir. Öte yandan, yapılan değişikliklerle vergi mahkemelerinin 5.000-TL'ye kadar olan uyuşmazlıklarda verdikleri kararların kesin olması ve vergi mahkemelerince uyuşmazlık hakkında karar verildikten sonra kural olarak dosyanın bir daha yeni

uyuşmazlık olarak önüne gelmemesi öngörüldüğünden, söz konusu düzenlemelerle, vergi mahkemesinin iş yükünün de azalacağı değerlendirilmektedir.

Dolayısıyla ilk derece mahkemeleri ve Danıştay açısından "makul sürede yargılama" ilkesinin hayata geçebileceği söylenebilir. Ancak istinaf mercii olarak görev alanı önemli ölçüde genişletilen bölge idare mahkemelerinde " makul sürede yargılama" ilkesinin hayata geçebilmesi zor görünmektedir. Sonuç olarak, değişiklik sonrasında uyuşmazlıkların büyük kısmının bölge idare mahkemesinde kesinleşeceği hususu da dikkate alındığında yapılan düzenlemelerin, 'Danıştay'daki iş yükünün bölge idare mahkemelerine transferi' şeklinde tezahür edeceği ve esasen uyuşmazlıkların yargı mercii önüne gelmesini azaltan yapısal reformlar yapılmadıkça da bu sorunun çözülemeyeceği değerlendirilmektedir.

Öte yandan, yeni düzenlemeyle kural olarak, istinaf mahkemelerince verilen kararların kesin olduğu ve istinaf mercii olarak bölge idare mahkemelerince verilen kararların 2577 sayılı Yasanın 46. maddesinde sayılan konularla sınırlı olarak Danıştay nezdinde temyiz yoluna tabi olduğu öngörüldüğünden yeni yapılandırılan ve Danıştay'ın içtihat birikimine sahip olmayan yedi farklı bölge idare mahkemesi arasında içtihat birliğinin sağlanması açısından önemli sorunlar yaşanabileceği de açıktır.

3.5. Uyuşmazlıkların Çözüm Tercihlerinin Taraflar Açısından Değerlendirilmesi

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi aşamasında vergi idaresi ile vergi mükellefinin önünde iki seçenek vardır. Bu seçeneklerden ilki vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözümlemek, yani uyuşmazlığı hata düzeltme, uzlaşma, gibi barışçıl yollarla ortadan kaldırmaktır. Bilindiği üzere vergi mevzuatımız uyarınca bu yol zorunlu bir başvuru yolu değildir; mükelleflerin bu yola başvurma konusunda seçimlik hakları vardır.Uyuşmazlıkların çözümünde, ikinci yol ise uyuşmazlığın yargısal aşamaya taşınmasıdır.

Gelişmiş ülke uygulamalarında, uyuşmazlıkların yargı önüne getirilmeksizin idari aşamada çözümlenmesinin, uyuşmazlığın taraflarına zaman,emek ve maliyet

açısından birtakım avantajlar sunduğu görülmektedir.Mükellefler, açtıkları davayı kaybetmeleri durumunda yargılama giderleri ve gecikme faiziyle birlikte uyuşmazlık konusu verginin tamamını ödemek durumunda kalmakta, vergi idaresi ise davayı kaybettiği durumda hem yargılama giderlerini ödemekte hem de tahsil etmek istediği vergi alacağından mahrum kalmaktadır. Öte yandan, her uyuşmazlığın dava konusu edilerek vergi yargısının önüne getirilmesi vergi yargısının etkin ve hızlı bir biçimde işlemesine engel olmak suretiyle uyuşmazlık çözemez duruma gelmesine neden olmaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere tarafların karşılıklı olarak barışması anlamına gelen idari çözüm yolunun teorik olarak yargısal çözüm yoluna kıyasla her iki tarafa da önemli avantajlar sunması ve bu anlamda uyuşmazlıkların önemli kısmının idari aşamada çözümlenerek dava sayısının azalması gerekmekteyse de Türkiye örneğinde idari çözüm yollarının yeterince etkin ve işlevsel olarak kullanılamadığı ve dava sayısının yıllar itibariyle artış gösterdiği görülmektedir. Öte yandan, gerek Edirne Vergi Mahkemesi örneğinde, gerekse de Türkiye genelinde açılan davaların önemli bir kısmının mükellefler lehine sonuçlandığı görüldüğünden, mükellefler açısından, yargısal çözüm yolunun idari çözüm yoluna kıyasla daha avantajlı hale geldiğini söylemek mümkündür.

SONUÇ

Vergilendirme işlemini tesis eden vergi idaresi ile bu işlemlerden menfaatleri ihlal olunan vergi mükellefleri arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümü noktasında mükelleflerin başvurabileceği iki yol bulunmaktadır. Bu çözüm yollarından ilki; uyuşmazlığın tarafları arasında karşılıklı anlaşmayı esas alan ve barışçıl çözüm yolları olarak da adlandırılan idari çözüm yolu iken, ikincisi ise uyuşmazlıklarda nihai çözüm yolu olarak da kabul edilen yargısal çözüm yoludur.

Vergisel uyuşmazlıkların yargı önüne getirilmeksizin idari aşamada çözümlenmesinin, uyuşmazlığın taraflarına zaman, emek ve maliyet açısından teorik olarak birtakım avantajlar sunduğu görülmekle birlikte, Türkiye uygulamasında idari çözüm yollarının yeterince etkin olarak kullanılamadığı ve uyuşmazlıkların yargısal aşamaya taşınmaya devam edildiği, öte yandan söz konusu uyuşmazlıkların yargısal aşamada çözümü noktasında da önemli sorunların bulunduğu görülmektedir.

Türkiye uygulamasında idari çözüm yollarının yeterince etkin olarak kullanılamamasının önemli nedenleri vardır. Her şeyden önce, idari çözüm yollarının işleyişinde her bakımdan aynı durumda olan yükümlülerin farklı uygulamalara tabi tutulmasından ve tesis edilecek işlemlerde objektif kriterler belirlenmemesinden kaynaklanan, mükelleflerin vergi idaresine karşı olan güven duygusunu zedeleyen bir takım sorunların varlığı gözlemlenmektedir. İkinci olarak ve esasen ilk nedenle bağlantılı olarak idari çözüm yollarına ilişkin sürecin yeterince şeffaf olmadığı, bu süreçte yapılan işlemlerin gerekçesiz olarak tesis edildiği ve "vergi mahremiyeti ilkesi" gerekçe gösterilerek yapılan işlemlerin kamuoyu denetimine açılmadığı görülmektedir.Son olarak da, idari çözüm yollarına ilişkin olarak vergi idaresince tesis edilen işlemlerde aynı konuda verilmiş emsal mahkeme kararlarının dikkate alınmaması suretiyle hukuk devleti ilkesinin zedelendiği ve kamu görevlilerinin bir takım endişelerden dolayı sorumluluk almak istemeyerek mükellefleri yargı yoluna gitmeleri konusunda teşvik ettikleri görülmektedir.

Örneğin; bir idari çözüm yolu olan uzlaşmada, indirim konusu yapılabilecek miktarla ilgili olarak vergi idaresini sınırlayıcı bir mevzuat hükmünün bulunmadığı görülmektedir. Dolayısıyla vergi idaresinin, uzlaşma talebinde bulunulan vergi/cezanın tamamında uzlaşma veya tamamında uzlaşmama noktasında sınırsız bir takdir yetkisi bulunmakta, söz konusu sınırsız yetki de eşitsizlik yaratıcı bir takım uygulamalara yol açmaktadır. Söz konusu sakıncaların ortadan kaldırılması için, uzlaşma kurumundan beklenilen faydayı azaltacağından uzlaşılabilecek miktar konusunda idarenin takdir yetkisini sınırlamak yerine, vergilendirme işlemleri karşısında aynı konumda olan ve aynı şartları taşıyan mükelleflere aynı işlemlerin tesis edilmesinin ve uygulayıcıların hukuk devleti ilkesine uygun olarak hareket etmesinin önünü açacak düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. İkinci olarak uzlaşma sürecinin "vergi mahremiyeti ilkesi" gerekçe gösterilerek kamuoyu denetimine açılmadığı, bu durumun da yerli ya da yersiz bir çok şüpheye yol açtığı görülmektedir. Öncelikle konunun, "vergi mahremiyeti ilkesi" kapsamında değerlendirilmesinde fayda vardır. Kişilerin özel hayatlarıyla ilgili bilgilerin gizliliğinin korunması Anayasada temel hak ve özgürlükler kapsamında güvence altına alınmışken, vergi hukuku özelinde bu hakkın korunması için vergi mahremiyeti ilkesine yer verilmiştir. Söz konusu ilke uyarınca, kamu görevlilerinin mükelleflere ilişkin olarak elde ettikleri ve gizli kalması gereken bilgileri açıklamaları, kullanmaları ve üçüncü şahıslara kullandırmaları yasaklanmış olmakla beraber, mükellef ile vergi idaresi arasında uzlaşmanın gerçekleşmesiyle birlikte konunun artık mükelleflerin kişisel alanından çıkıp tüm kamuyu ilgilendiren bir alana dönüşmesi nedeniyle uzlaşma kapsamında tesis edilen işlemlerin açıklanmasının vergi mahremiyeti ilkesinin ihlali olarak değerlendirilemeyeceği açıktır. Öte yandan, uygulamada, uzlaşma sürecinde mükellefleri neden uzlaşmaya varması gerektiği hususunda tatmin edici bilgilendirmelerin yapılmadığı ve uzlaşma tutanaklarının gerekçesiz olarak tanzim edildiği görülmektedir.Uzlaşma yolunun etkinliğinin arttırılabilmesi adına, mükelleflere teklif edilen uzlaşma oranına ilişkin olarak mükellefleri tatmin edici gerekçeli açıklamaların yapılması ve gerekirse emsal mahkeme kararlarına atıf yapılmak suretiyle uzlaşma tutanaklarında, mükelleflerin hangi gerekçelerle uzlaşmadan yararlandırılmadığı veya yararlandırıldığı, teklif edilen uzlaşma oranına hangi somut gerekçeler esas alınarak ulaşıldığı gibi

açıklamalara yer verilmesi gerekmektedir. Son olarak uzlaşma görüşmelerinin üniversite veya mahkemeler gibi vergi idaresi ile organik bir bağı olmayan ve tarafsız olduğu kabul edilen kurumlar bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonları tarafından yerine getirilmesinin faydalı olacağı değerlendirilmektedir.Zira bilindiği gibi vergi uyuşmazlığının bir tarafı mükellef iken bir tarafı da vergi idaresidir ve uzlaşma görüşmeleri de uyuşmazlığın bir tarafı olan vergi idaresi ile arasında organik bir bağ olan uzlaşma komisyonlarının hakemliğinde yerine getirilmektedir. Hal böyle olunca da vergi idaresinin tarafı olduğu bir uyuşmazlıkta aynı zamanda hakemlik rolü üstlenmesi başka bir deyişle uyuşmazlığın taraflarının eşit şartlarda olmadığı izlenimi doğması mükelleflerin, uzlaşma görüşmelerine olan güven duygusunun zedelenmesine yol açmaktadır.

Yapılan çalışmada Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2010 ila 2015 yılları arasında açılan dava sayıları,dava türleri ve verilen karar türleri bakımından yapılan analizler sonucu elde edilen veriler ışığında vergi uyuşmazlıklarının çözümü noktasında bir takım öneriler sunulmaya çalışılmıştır.

Edirne Vergi mahkemesi örneğinde yapılan inceleme sonucu elde edilen ilk önemli sonuç dava sayılarının incelemeye konu yıllar itibariyle sürekli olarak artış eğiliminde olmasıdır. Öte yandan,dava sayısında yaşanan artış bakımından durumun Türkiye genelinde de aynı olduğu görülmektedir. Dava sayılarındaki artış nedenlerinin önemli bir kısmının vergi idaresinden kaynaklandığı değerlendirilmektedir. Dava sayısını arttıran vergi idaresinden kaynaklanan nedenlerin en önemlileri arasında; vergi idaresinin, gerek tesis ettiği vergilendirme işlemlerinde, gerekse de idari çözüm yollarında aynı konuda verilmiş emsal mahkeme kararlarını dikkate almaması yer almaktadır.

Çalışmada, vergi idaresinin tesis ettiği işlemlerde emsal mahkeme kararlarını dikkate almaması nedeniyle vergi dava sayılarının artmasına örnek olarak gösterilen Türkiye Kızılay Derneği ile vergi idaresi arasında yaşanan vergi uyuşmazlığına ilişkin süreç konunun vahametinin ortaya konulabilmesi bakımından önemlidir. Bahsi geçen örnekte, vergi idaresi tarafından, ilk olarak, 2006 yılında Türkiye Kızılay Derneği adına tesis edilen vergilendirme işlemine karşı, Dernek tarafından dava açıldığı, Edirne Vergi Mahkemesi tarafından söz konusu

vergilendirme işlemi hukuka aykırı bulunarak iptal edildiği ve Mahkeme kararının üst yargı mercii tarafından onanarak kesinleştiği, ancak buna rağmen vergi idaresi tarafından Mahkeme kararının aksi yönde işlemler tesis edilmeye devam edildiği, Dernek tarafından da söz konusu işlemlerin yargısal aşamaya taşınmaya, Mahkeme'ce de aynı gerekçeyle iptal kararları verilmeye devam edildiği, sonuç itibariyle, Edirne Vergi Mahkemesi'nde 2006 ila 2015 yılları arasında Dernek tarafından aynı konuda toplam 263 adet dava açıldığı Türkiye genelinde Dernek tarafından aynı konuda açılan diğer davalar da dikkate alındığında bu sayının çok yüksek rakamlara ulaştığı görülmektedir. Öte yandan açılan davalarda uyuşmazlık konusu tutarlar son derece düşük olmasına yani bahsi geçen tutarların tahsil edilmemesi durumunda Hazine'nin gelir kaybının son derece düşük bir meblağ olmasına rağmen söz konusu uyuşmazlıklar yargısal aşamaya taşındığı ve vergi idaresi aleyhine sonuçlandığı için mahkemelerce vergi idaresi aleyhine hükmedilen yargılama giderleri ve vekalet ücretleri dikkate alındığında Hazine'nin sırtına önemli bir yük bindiği diğer taraftan da bahsi geçen uyuşmazlığın 2006 ila 2015 yılları arasında yaklaşık 10 yıl süreyle yargı yerlerini gereksiz yere meşgul ettiği görülmektedir.

Edirne Vergi mahkemesi örneğinde yapılan inceleme sonucu elde edilen ikinci önemli sonuç ise; verilen kararların %65'lik kısmında vergi idaresinin tesis etmiş olduğu işlemlerin Mahkeme'ce tamamen veya kısmen hukuka aykırı bulunması, başka bir ifadeyle verilen kararların %65'inde mükelleflerin, tamamen veya kısmen haklı bulunmalarıdır. Öte yandan, Türkiye genelindeki tabloda durumun daha da vahim olduğu, verilen kararların %73'lük kısmında vergi idaresi tarafından tesis edilen işlemlerin tamamen veya kısmen hukuka aykırı bulunduğu görülmektedir. Bunun anlamı vergi idaresi tarafından tesis edilen her yüz işlemin 73'ünün hukuka aykırı bulunarak iptal edilmesi anlamına gelmektedir ki sadece bu veri dahi mevcut vergilendirme sisteminin köklü bir revizyona tabi tutulması gerektiğini izahtan vareste hale getirmeye yeterlidir.

Edirne Vergi mahkemesi örneğinde yapılan inceleme sonucu elde edilen diğer bir sonuç ise; en fazla davanın dolaylı bir vergi olan katma değer vergisine karşı açılmış olmasıdır. Mükelleflerin gelirleriyle orantılı olarak alınan doğrudan

vergilere kıyasla, mükelleflerin geliriyle orantılı olarak alınmayan ve gelir durumu ne olursa olsun herkesten eşit olarak alınan dolayısıyla da vergilendirme adaletini bozan katma değer vergisi gibi dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının resmi verilere göre 2013 yılı itibariyle ülkemizde %46,1 ve OECD ülkelerinde ise %32,7 olduğu, bazı sivil toplum örgütleri tarafından yapılan araştırmalara göre ise, ülkemizde dolaylı vergilerin payının %69, Avrupa Birliği ülkelerinde ise bu oranın %27 olduğu görülmektedir. Sonuç olarak, Edirne Vergi Mahkemesi örneğinde en fazla davanın dolaylı bir vergi olan katma değer vergisine karşı açılmış olmasına, katma değer vergisinin uygulama alanının fazla olması kadar dolaylı vergilerin vergilendirmede adalet ilkesini bozucu etkisinin de neden olduğu, dolayısıyla da vergi uyuşmazlıklarının azaltılması adına ülkemizdeki vergilendirme politikalarının uyuşmazlık çıkarmaya müsait yapısının da sorgulanması gerektiği açıktır.

Öte yandan, vergi uyuşmazlıklarının artmasında yargısal süreçte yaşanan sorunların da etkili olduğu düşünülmektedir. Vergi davalarının uzun yıllar sürmesi, yargı organlarınca tartışmalı konularda içtihat üretilememesi veya aynı konularda farklı içtihatların varlığı vergi dava sayısını arttırmaktadır. Nitekim uyuşmazlıkların makul sürelerde çözüme kavuşamaması ve yargı organlarınca tartışmalı konularda yeterince içtihat üretilememesi veya aynı konularda gerek bölge idare mahkemeleri ile Danıştay arasında, gerekse de Danıştay'ın farklı daireleri arasında içtihat birliğinin sağlanamaması, vergi idaresine tesis edeceği işlemlerde kısa vadede yol gösterici bir perspektif sunamadığı gibi, vergi mükelleflerin de haklarında tesis edilen işlemlerin hukuka uygun olup olmadığını değerlendirebilmeleri noktasında yeterince yardımcı olamamaktadır. Şüphesiz bu durumun yaşanmasında yargı yerlerinin karşı karşıya olduğu ağır iş yükünün payı büyüktür. Avrupa Adaletin Etkinliği Komisyonu (CEPEJ) tarafından hazırlanan 2014 yılı Avrupa Yargı Sistemleri Raporu'na göre Türkiye'de hakim başına düşen dosya sayısı 780 iken, Avrupa Konseyi'ne üye ülkelerde bu sayı 200 ve Türkiye'de 100.000 kişiye düşen hâkim sayısı 10.7 iken, Avrupa ortalamasında bu sayı 21'dir. İnceleme yapılan dönemde Edirne Vergi Mahkemesi'nde hakim başına düşen ortalama dava dosyası sayısı 451 olduğu ve bu rakamın Avrupa ortalamasının çok üzerinde olduğu görülmektedir.

Yargısal aşamada yaşanan yukarıda bahsi geçen sorunların çözümü noktasında bir takım güncel çalışmaların yapıldığı da gözlemlenmektedir. 6545 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle ilk derece mahkemeleri ile Danıştay arasında ara kademeli bir temyiz mercii olarak konumlandırılan istinaf mahkemelerinin 20 Temmuz 2016 tarihinde göreve başlaması öngörülmektedir. Böylece Danıştay'ın iş yükünün önemli oranda azaltılması sonucu içtihat mahkemesi olma rolünün güçlendirilmesinin ve uyuşmazlıkların karara bağlanma süresinin kısaltılmasının amaçlandığı belirtilmektedir.

"Geciken adalet, adaletsizliktir" söyleminden hareketle uyuşmazlıkların makul surede sonuçlandırılması büyük öneme sahip olmakla birlikte, söz konusu değişiklikler, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde düzenlenen "adil yargılanma hakkı" kapsamında görülen "makul sürede yargılama" ilkesi bağlamında değerlendirildiğinde, Danıştay'ın iş yükünün %80 oranında azalması sonucunda içtihat mahkemesi olma rolünün güçleneceği söylenebilir. Nitekim söz konusu değişikliklerle, uyuşmazlıkların önemli bir kısmının istinaf mercii olarak bölge idare mahkemelerde kesinleşmesi öngörülmekte ve eski sistemde genel kanun yolu olan temyizin yerini, yapılan değişikliklerle istinaf kanun yolu almaktadır. Ancak Danıştay'ın iş yükünün azalmasına paralel olarak, getirilen istinaf sistemiyle ülkenin yedi ayrı bölgesinde kurulması planlanan istinaf mahkemelerinin ağır bir iş yüküyle karşı karşıya kalması beklenilmektedir. Öte yandan, yapılan değişikliklerle vergi mahkemelerinin 5.000-TL'ye kadar olan uyuşmazlıklarda verdikleri kararların kesin olması ve vergi mahkemelerince uyuşmazlık hakkında karar verildikten sonra kural olarak dosyanın bir daha yeni uyuşmazlık olarak önüne gelmemesi öngörüldüğünden söz konusu düzenlemelerle, vergi mahkemesinin iş yükünün de azalacağı değerlendirilmektedir. Dolayısıyla ilk derece mahkemeleri ve Danıştay açısından "makul sürede yargılama" ilkesinin hayata geçebileceği söylenebilir. Ancak istinaf mercii olarak görev alanı önemli ölçüde genişletilen bölge idare mahkemelerinde " makul sürede yargılama" ilkesinin hayata geçebilmesi zor görünmektedir. Sonuç olarak, değişiklik sonrasında uyuşmazlıkların büyük kısmının bölge idare mahkemesinde kesinleşeceği hususu da dikkate alındığında yapılan düzenlemelerin, 'Danıştay'daki iş yükünün bölge idare mahkemelerine transferi' şeklinde tezahür

edeceği ve böylece ülkenin yedi ayrı bölgesinde "mini Danıştay"lar oluşacağı, dolayısıyla da esasen uyuşmazlıkların yargı mercii önüne gelmesini azaltan yapısal reformlar yapılmadıkça da bu sorunun çözülemeyeceği değerlendirilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarını arttıran nedenler arasında mükelleflerden kaynaklanan nedenler de vardır. Toplumu oluşturan bireylerin, vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu ve kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması açısından önemli bir role sahip olduğu hususlarında kendilerini sorumlu hissetmeleri anlamına gelen vergi bilincinin ülkemizde yeterince gelişmemiş olması, mükellefler nezdinde vergi idaresine olan güven duygusunda yaşanan sorunların varlığı gibi nedenlerle mükelleflerin vergi ödememe veya daha az ödeme eğiliminde oldukları ve zaman zaman, dava açmayı vergi ödememenin bir yolu olarak kullandıkları görülmektedir. Zira yargılama sürecinin uzun yıllar sürdüğünü ve bu süre içerisinde de mali af gibi çeşitli fırsatlardan yararlanma imkanlarının oluşabileceğini bilen mükellefler, dava açmayı vergi ödememenin bir yolu olarak görmektedirler.

Dava sayısının artmasına neden olan bir diğer unsur da ülkemizde ortalama her üç yılda bir yapılan mali af düzenlemeleridir. Söz konusu mali af düzenlemelerinin kısa vadede vergi uyuşmazlıklarını azaltıcı yönde etki yapmakla birlikte, uzun vadede mükellefleri vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemeleri konusunda teşvik etmek suretiyle vergi uyuşmazlıklarını arttırdıkları değerlendirilmektedir.

Yukarıda belirtilenler dışında, vergi uyuşmazlıklarını ve dolaylı olarak da dava sayılarını arttıran çok sayıda faktörün olduğu görülmektedir. Vergi mevzuatının son derece dağınık olması, çok fazla teknik kavramlar içermesi ve sık sık değişikliğe uğraması nedeniyle gerek vergi idaresinin, gerekse mükelleflerin mevzuat hükümlerini yorumlama konusunda hataya düşmeleri, ekonomik gelişime paralel olarak mükellef sayılarının yıllar itibariyle artması, kitle iletişim araçlarının gelişmesine bağlı olarak artan hak arama bilinci ve vergi mahkemelerinin bilinirliğinin artması bu nedenler arasındadır.

Gelinen noktada ülkemizde gerek vergilendirme işleminin ilk olarak tesis edildiği aşamada, gerek idari çözüm yolları aşamasında, gerekse de yargısal çözüm

yolunda çok kapsamlı sorunların olduğu ve bu sorunların çözümü noktasında lokal önlemler almak yerine, öncelikli olarak vergi idaresinin hukuk devleti ilkesine uygun olarak hareket etmesi suretiyle vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmaması daha sonra ise alınan önlemlere rağmen ortaya çıkan uyuşmazlıkların mükellefler ile idare arasında barışçıl çözüm yollarıyla ortadan kaldırılması ve son aşamada da yargıya intikal eden uyuşmazlıkların kısa sürede ve adaletli olarak çözüme kavuşturulmasına yönelik kapsamlı reformların yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

Kitap ve Makaleler:

Acar, Fatih, "Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 171, Aralık 2002.

Ağar, Serkan, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği" , *www.idare.gen.tr/agar-vergidavalari.html.*

Akkurt, M. Nedim, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş", *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 120, Haziran 2002.

Aksoy, Şerafettin, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", *Maliye Araştırma Merkezi*, 1993.

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

Akyavaş, Oktay, "Vergi Usul Kanunu'na Göre Düzeltme", *Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Bilim Raporu*, Sayı: XLIII-12/87.

Aliefendioğlu, Yılmaz, "İngiliz Vergi Sistemine Genel Bakış", *Danıştay Dergisi*, Sayı:6-7, 1973.

Arıca, Mehmet Nadir, "Uzlaşma ve Dava Açma", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 129, Haziran 1999.

Armağan, Ramazan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme", *Maliye Dergisi*, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009.

Batun, Mehmet, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma-I", *Yaklaşım Dergisi,* Sayı:221, 2010.

Bayraklı, Hasan Hüseyin, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Celepler Matbaacılık. Afyonkarahisar, 2011.

Belir, Mustafa, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü", *http://denetimvergi. com/ icerik/makale_ex.php?id_no=9.*

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

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

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

Candan, Turgut, "İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Son Değişiklikler Çerçevesinde Yürütmenin Durdurulması", *Yaklaşım Dergisi*. Cilt. 2, Sayı. 22, Ekim 1994.

Candan, Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Süryay Yayınları, İstanbul-2004.

Candan, Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,* Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005.

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

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

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

Çınar, Ali Rıza, "İstinaf", *Fasikül Aylık Hukuk Dergisi*, Yıl:2, Sayı:8, Ankara, Temmuz 2010.

Çırakman, Erol, *Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması*, Ankara, 1982.

Çölgezen, Övül, "İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi", *Vergi Dünyası,* Sayı:334, Haziran 2009.

Demir, Oğuzhan, "*Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme*", Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XI, Sayı: 1-2, Haziran 2007.

Devellioğlu, Ferit, *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat*, Aydın Kitabevi, 24. Baskı, Ankara, 2007.

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

Dura, İsmail Hakkı, "Uzlaşma Nedir?", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 253, 2009.

Edizdoğan, Nihat - Taş, Metin, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 1993.

Engin, İsmail, "Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının %90'ı Mükellef Lehine Sonuçlanıyor", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:59, 1997.

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

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

Erdem, Tahir, *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma*, No:311, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2007.

Ergen, Cafer, *İdari Yargıda Dava Açma Süreleri*, Ankara, 2007.

Gözübüyük, Şeref, *Yönetsel Yargı*, Güncelleştirilmiş 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.

Gözübüyük, Şeref - Dinçer, Güven, *İdari Yargılama Usulü*, 1. bs. Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.

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

Hondu, Selçuk, *İdari Yargılama Usulünde Tanık*, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, Ankara 1990.

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

İnaltong, Ceyhan, "Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:375, 2012.

İnelli, Ender , "Uzlaşmanın Kesinliği", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:217, 2011.

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

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

Karaca, Kazım, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile İlgili Özellik Arz Eden Durumlar", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:219, 2011.

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

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

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

Karakoç, Yusuf, *Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler*, Yetkin yayınları, Ankara 2000.

Karakoç Yusuf, *Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri, Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 129, Haziran 1999.

Karavelioğlu, Celal, *İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi*, 4. Baskı, Trabzon 1999.

Karyağdı, Müjgan- Öztürk, İlhami, *Vergi ve Sermaye Piyasası Hukukunda Alternatif Uyuşmazlık Çözümü*, No:18, İstanbul: İAB Yayın, 2009.

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

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

Kızılot, Şükrü - Kızılot Zuhal, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2009.

Kuru, Baki - Arslan, Ramazan- Yılmaz Ejder, *Medeni Usul Hukuku*, Genişletilmiş 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001.

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

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

Oktar, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 8. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2012.

Ozansoy, Ahmet, "Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı", *Vergi Sorunları*, Sayı:169, Ekim, 2002.

Öncel, Muallâ- Kumrulu,Ahmet- Çağan,Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2009.

Öztürk, Bünyamin, "Vergi Hukukunda Hataların Düzeltilmesi-I", *Maliye Postası*, Sayı:268.

Öztürk, İlhami, "Vergi Yargılamasında Tanıklık Müessesesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S:225, Haziran 2007.

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

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

Polatkan, Vahit, "Yürütmenin Durdurulması Kararları", *Yaklaşım Dergisi*, Cilt.1, Sayı. 6, Haziran 1993.

Sağbaş, İsa - Başoğlu, Adem, İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği, *Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:7, 2005.

Sancar, Mithat, "Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması ve İspat Yükü", *Mali Hukuk Dergisi* , Sayı: 24, Kasım – Aralık 1989.

Sönmez, Erdal - Ayaz, Garip, *Vergi Yargısı*, Oluş Yayıncılık, Ankara,1999.

Şahinok, Aynur, Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler-II, *Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları*, No:26 Ankara, 1978.

Taşkan, Yusuf Ziya, "Düzeltme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:74, 1999.

Tekin, Cem, Vergi Yargısında Kararın Düzeltilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 181, Ekim 2003.

Tekin, Cem, "*Vergi Yargısında Yargılanmanın Yenilenmesi Müessesi"*, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 204, Eylül 2005.

Tezel, Saban, *Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi -Vergi Yargısının Etkinliğini Araştırma Raporu*, TÜSEV, İstanbul, 1997.

Türkkot, Mustafa, "Uzlaşma Müessesi ve Değerlendirmeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 199, Mayıs 2005.

Umdu, Ersin, "Vergi Hukukundaki Uzlaşma Çerçevesinde Sosyal Güvenlik Hukukundaki Uzlaşmanın Tahlili", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:88, 2008.

Yasin, Mehmet, "Vergi Ziyaına Sebebiyet Vermeyen Kaçakçılık Suçlarında

Pişmanlık Müessesesinden Yararlanılabilir mi?", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 206, 2010.

Yavuz, Tayyip, *Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma Kurumu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994.

Yenice, Kazım - Esin, Yüksel, *İdari Yargılama Usulü*, Arısan Matbaacılık, Ankara, 1983.

Yüce, Mehmet, *Türk Vergi Yargısı*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010.

İnternet Kaynakları:

Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü,

http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2013/191.pdf

http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2014/238.pdf

Adalet Bakanlığı, Kanunlar Genel Müdürlüğü,

http://www.kgm.adalet.gov.tr/Tasariasamalari/Kanunlasan/2014Yili

Adalet Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı,

http://www.sgb.adalet.gov.tr/ekler/yayin/cepej-raporu-2015-turkce.pdf

Adalet Bakanlığı, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi,

http://www.uyap.gov.tr/Genel-Bilgi

https://portal.uyap.gov.tr/

http://digerlb.uyap.gov.tr/istatistik/#

Anayasa Mahkemesi Başkanlığı,

http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/f763e964-c509-4873-bd81-7c450eb5c994?wordsOnly=False

Başbakanlık Mevzuat Bilgi Sistemi

http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/

Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu,

http://www.hsyk.gov.tr/adliteskilat/idari.pdf

İktisadi Kalkınma Vakfı,

http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1053

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi,

http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf

Maliye Bakanlığı,Gelir İdaresi Başkanlığı,

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_6.xls.htm

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_66.xls.htm

www.gib.gov.tr/sites/.../faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf

T.C. Resmi Gazete,

http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/10/20091007-24.htm

Türkiye Büro Çalışanları Sendikası,

http://www.turkburosen.org.tr/?action=news&id=6160

Türkiye Büyük Millet Meclisi

https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/53-73.pdf

Türk Dil Kurumu,

Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts,

Yargıtay Başkanlığı,

http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/conf6/TGokce_IstinafMahkKurulus.pdf