

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YARGISAL ÇÖZÜM
YOLLARI

Banu DURUKAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. Kadir Tuna

İSTANBUL, Temmuz 2015

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YARGISAL ÇÖZÜM
YOLLARI

Banu DURUKAN
(132008211)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. Kadir Tuna

İSTANBUL, Temmuz 2015

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YARGISAL ÇÖZÜM
YOLLARI

Banu DURUKAN
(132008211)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Kadir Tuna

Diğer Jüri Üyeleri :

:

:

İSTANBUL, Temmuz 2015

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
ÖZET	viii
ABSTRACT.....	ix
KISALTMALAR	x
BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ	1
BÖLÜM 2. VERGİ KAVRAMI ve VERGİLENDİRME	4
2.1. VERGİ KAVRAMI ve VERGİLENDİRME	4
2.1.1. Verginin Konusu	5
2.1.2. Vergide Taraflar	6
2.1.2.1. Vergi Alacaklısı	7
2.1.2.2. Vergi Mükellefi.....	9
2.1.3. Verginin Unsurları.....	10
2.1.3.1. Vergiyi Doğuran Olay	10
2.1.3.2. Vergi İstisnaları.....	12
2.1.4. Vergilendirme Süreci.....	12
2.2. DÜNYADA ve TÜRKİYE’DE VERGİLENDİRME	14
2.2.1. Dünyada Vergilendirme Sistemi.....	14
2.2.2. Türkiye’de Vergilendirme Sistemi	15
BÖLÜM 3. VERGİ UYUŞMAZLIĞI ve VERGİ UYUŞMAZLIĞINA NEDEN OLAN HALLER.....	17
3.1. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI	17
3.1.1. Vergi Uyuşmazlığına Neden Olan Haller	18
3.1.1.1. Vergi Tarhı.....	19
3.1.1.2. Tebliğden Doğan Uyuşmazlıklar	21
3.1.1.3. Tahakkuktan Doğan Uyuşmazlıklar	22
3.1.1.4. Teshilden Doğan Uyuşmazlıklar	23
3.2. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜMÜNDE TARAFLAR.....	24

BÖLÜM 4. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜMLENMESİ.....	26
4.1. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ.....	26
4.1.1. Uzlaşma.....	27
4.1.2. Ceza İndirimi.....	29
4.1.3. Hatalar ve Düzeltme Yolları	30
4.2. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİ	
.....	31
4.2.1. Vergi Davasının Konusu ve Vergi Davası Açma Hakkının Doğması	32
4.2.1.1. İlave Bir Verginin Tarh Edilmiş Olması.....	32
4.2.1.2. Ceza Kesilmesi ve Muhataba Tebliğ Edilmiş Olması	32
4.2.1.3. Vergi Hatalarının Şikâyet Yoluyla Düzeltilmesi Başvurusunun Reddi Durumunda Dava Açılması	33
4.2.1.4. Uzlaşmanın Vaki Olmaması veya Temin Edilememesi Durumunda Dava Açılması.....	33
4.2.1.5. Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma Talebini Yetkisizlik ve Süre Aşımı Nedeniyle Reddetmeleri Durumunda Dava Açılması	33
4.2.1.6. Takdir Komisyonlarının Bazı Kararlarına Karşı Dava Açılması.....	33
4.2.1.7. İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz İşlemlerine Karşı Dava Açılması..	34
4.2.1.8. İhtirazi Kayıtlarla Yapılan Beyanda Dava Açılması.....	34
4.2.2. Vergi Davasının Tarafları.....	34
4.2.3. Vergi Uyuşmazlığında Yetkili Yargı Organları.....	36
4.2.3.1. Vergi Mahkemeleri	37
4.2.3.2. Bölge İdare Mahkemeleri	37
4.2.3.3. Danıştay	38
4.2.3.4. Anayasa Mahkemesi	39
4.2.4. Vergi Yargılaması Usulüne İlişkin İlkeler.....	39
4.2.4.1. Vergi Yargılaması Usulüne İlişkin İlkeler.....	39
4.2.4.2. Res-en Araştırma İlkesi	40
4.2.4.3. Yazılı Olma İlkesi	40
4.2.4.4. Toplu Yargılama Usulü İlkesi.....	40
4.2.4.5. Kıyas Yasağı	40
4.2.5. Dava Dilekçesinin İçeriği.....	41

4.2.5.1. Aynı Dava Dilekçesi ile Dava Açılması	41
4.2.5.2. Dava Dilekçesinin Verileceği Yerler	41
4.2.5.3. Dilekçenin Yanlış Yargı Merciiine Gönderilmesi	41
4.2.5.4. Dilekçelerde Davacı, Kanuni Temsilci, Vekil veya Dava Konusu İle İlgili Bilgilerin Eksik Gösterilmesi.....	42
4.2.5.5. Dava Dilekçesinin İmzalanması	42
4.2.5.6. Dava Dilekçesinin İmzalanmaması	42
4.2.5.7. Tebliğ Tarihinin Dilekçede Gösterilmesi	42
4.2.5.8. Uyuşmazlık Konusu Miktarın Dilekçede Gösterilmesi	42
4.2.5.9. Dilekçeye Eklenecek Belgeler	43
4.2.6. Dava Açma Süreleri.....	43
4.2.6.1. Dava Açma Süresinin Başlaması	44
4.2.6.2. Özel Kanunla Belirlenen Dava Açma Süreleri	44
4.2.6.3. Görevsizlik Başvuruları	44
4.2.6.4. Adresi Belli Olmayan Mükellef Davaları	45
4.2.6.5. İlan Gerektiren Davalar	45
4.2.6.6. Uzlaşma Yapılmayan Davalar	45
4.2.6.7. Düzeltme Talebi Reddedilmiş Davalar	45
4.2.6.8. Tatiller ve Dava Açma Sürelerinin Hesaplanması.....	46
4.2.7. Vergi Davasının Görülmesi.....	46
4.2.8. Yürütmeyi Durdurma Kararı.....	46
4.2.8.1. İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması	46
4.2.8.2. Vergi Davalarında Yürütmenin Durdurulması	47
4.2.9. Dava Kararının Açıklanması.....	47
4.2.10. Mahkeme Sonuçlarına İtiraz Yolu	48
4.2.10.1. Bölge İdare Mahkemelerinde Vergi Uyuşmazlıklarının İtiraz Yoluyla Çözülmesi	48
4.2.10.1.1. İtiraza Konu Olacak ve Olamayacak Kararlar	48
4.2.10.1.2. İtiraz Nedenleri	49
4.2.10.1.3. Bölge İdare Mahkemesi İtiraz Başvurularında Yürütmeyi Durdurma Talebinde Bulunma	49
4.2.10.1.4. İtiraz İncelemesinin Yapılacağı Yer	49

4.2.10.1.5. Bölge İdare Mahkemesine Verilecek İtiraz Dilekçesinin Düzenlenmesi.....	50
4.2.10.1.6. İtiraz İşlemlerinde Yürütmeyi Durdurma	50
4.2.10.1.7. İtiraz İncelemesi ve Karar	50
4.2.10.2. Danıştay'da Vergi Uyuşmazlıklarının Temyiz Yoluyla Çözümlemesi	51
4.2.10.2.1.Temyize Konu Olabilecek ve Olamayacak Kararlar	51
4.2.10.2.2.Temyiz Nedenleri	51
4.2.10.3. Danıştay'ın Vergi Mahkemesi Kararını Onaması ve Bozması.....	52
4.2.10.4. Diğer Kanun Yolları	52
4.2.10.4.1. Yargılamanın Yenilenmesi	52
4.2.10.4.2. Kararın Düzeltilmesi.....	52
4.2.10.4.3. Kanun Yararına Bozma	53
4.2.10.4.4. Açıklamalar ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi	53
4.3. DÜNYADA VERGİ UYUŞMAZLIĞININ YASAL ÇÖZÜM ÖRNEKLERİ	54
4.3.1. Fransa.....	54
4.3.2. İngiltere	55
4.3.3. Almanya.....	55
4.4. TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜMLENMESİNE İLİŞKİN AKSAKLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	56
SONUÇ ve ÖNERİLER	57
KAYNAKÇA	60
ÖZGEÇMİŞ	65

ÖZET

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi uyuşmazlığını; Vergi hukukunun uygulanması neticesinde, devlet ile vergi mükellefleri arasında, verginin tespitinden itibaren ortaya çıkan uyuşmazlıklar olarak tanımlamak mümkündür. Vergilendirmedeki adalet, aynı zamanda işletmelerin ve vergi mükelleflerinin devlete karşı olan güven ve adalet duygusunda önemli rol oynamaktadır. Vergilendirme ile ilgili konular muhasebe yönetimi ve muhasebe denetimi açısından da işletmeler için önem arz etmektedir. Yapılan bu çalışmada, vergi uyuşmazlıklarının idari çözümü incelenmiştir.

Çalışma sonuçlarına göre Türkiye’de mevcut vergi sisteminde, vergi uyuşmazlığına neden olan etmenlerin başında tebliğden ve tahakkuktan doğan sebepler başta gelmektedir. Öte yandan çözüm için yargı yolu seçildiğinde, Türk Hukuk Sistemi içerisindeki sorunların burada da kendisini gösterdiği, bürokrasinin çözüm sürecini ciddi derecede geciktirdiği görülmektedir.

Anahtar Kelimeler : Vergi Uyuşmazlığı, Vergide Yargısal Çözüm, Vergi Hukuku

Tarih : Temmuz, 2015

ABSTRACT

TAX CONFLICTS AND ADMINISTRATIVE RESOLUTION WAYS IN TURKEY

It is possible to describe tax conflict as conflict between taxpayer and government from recording of tax according to applications of taxation law. Justice in taxation also has important role on constructing trust for enterprises and taxpayers to the government. Justice taxation has important role for accounting system and accounting supervision of enterprises. In this research, administrative solutions of tax conflicts were examined.

According to results of the study, tax assessment and realization stages are mainly tax conflict causes in Turkey. On the other hand, problems of Turkish judgment system are seen in tax conflict judgments in case selecting judgment as a solution, and bureaucracy has an important role and causes delays in judgments.

Key Words : Tax Dispute; Judicatory Solution of Taxation; Taxation Law.

Date : July, 2015

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BK	Borçlar Kanunu
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
İYUK	İdari Yargılama Usul Kanunu
m	Madde
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ

En genel tanımıyla devlet, bir toplumsal sistem içerisindeki güçlerin bir araya gelerek ortak güç oluşturduğu sistem şeklinde ifade edilebilir. Devletin bu özelliği, gerek sosyal, gerekse liberal ve ekonomik sistem içerisindeki sosyal, ekonomik, insani ya da temel özellikler bakımından farklılıkları en aza indirmesi, bazı sosyal görevleri yerine getirmesinin gerekli olduğunu göstermektedir. Devletin sosyal hizmetleri yerine getirmesi ve bireylerin hak ve özgürlüklerini muhafaza etmesi için ise liberal sistemin en temel gereksinimlerinin başında, devletin ekonomik bir güce sahip olması gerekmektedir.

Vergi, devletin bu görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirmesinde kendisine lazım olan ekonomik gücü elde ettiği, aynı zamanda vatandaşlar arasındaki gelir dağılımını da düzenleme gibi çeşitli görevleri olan bir yönetim ekipmanıdır. Vergi sayesinde devlet, hem toplumsal ve sosyal adaletin sağlanmasında, hem de sosyal hizmetlerin yerine getirilmesinde önemli kazanımlar sağlamaktadır. Esasen vergi, devletin en büyük ekonomik güçlerinin başında gelmektedir.

Vergilendirmenin ve vergi ödemenin bir diğer işlevi ise vatandaşlık bilincinin pekişmesi ve vatandaşların kendilerini bir ekonomik sistem içerisinde entegre edilmiş olarak görmeleridir. Bunun yanında vergi, aynı zamanda etkili vatandaşlık bilinci oluşturmada da bireylere ciddi kazanımlar sağlayan bir olgudur (Zenginobuz vd, 2010). Söz gelimi Kütahya’da ikamet eden birisinden alınan vergilerle, İstanbul’da köprü yapılması, her ne kadar bir dönem vergi adaleti ve ademi merkezîyetçilik çerçevesinde değerlendirilse de, günümüzde önemli katkılarının olduğu, sosyal bir birleştirme ve bir bütün olma görevi üstlendiği için önemlidir.

Geçmişten günümüze vergilendirme ile ilgili pek çok farklı yaklaşım geliştirilmiş ve pek çok farklı vergi türleri literatüre kazandırılmış olsa da, temelde vergi ile ilgili bazı ana kavramların birbirine yakın olduğu ve değişmediği görülmektedir.

Bunların başında ise vergilendirme usulleri ve ilkeleri ile vergilendirmede taraflar gelmektedir.

Vergilendirmede tarafları genel olarak vergi veren ve alan taraf şeklinde ele aldığımızda, vergiyi alan taraf devlet olurken, veren taraf ise vergi mükellefleri ve vergi sorumlularıdır. Vergilendirme aşamasındaki ilkelerin başında ise rasyonellik, uygulanabilirlik, adaletli olma gibi kavramlar literatürde çeşitlendirilmektedir. Bunların içinde belki en önemlisi ve verginin işlevlerinin başarılı bir şekilde kullanılmasına yardım edecek olanı, vergilendirmedeki adalet kavramıdır.

Vergi sayesinde bir ülkede ya da ekonomik sistemde vatandaşlar kendilerini sistemin bir parçası olarak görmekte ve adalet duygusu içerisinde, gelir dağılımının paylaşımının sağlandığını düşünmektedir. Öte yandan bunun gerçekleşmesi için ise en temel şart, vatandaşların ya da daha spesifik ifadeyle vergi mükelleflerinin, kendilerini vergi sistemi içerisinde adil bir şekilde yer alacak durumda görmeleridir. Bunun için ise vergi uyumsuzluğu kavramı ve buna neden olan etkenlerin mümkün olduğunca en aza indirgenmesi ve çözülmesi gerekir.

Vergi uyumsuzluğunu en genel tanımıyla, devlet ile vergi mükellefi arasında, tarh olunan vergi açısından çıkan aykırılıklar ve uyumsuzluklar şeklinde özetlemek mümkündür. Vergi uyumsuzluğunda, hata sadece bir tarafa özgü değildir, iki taraftan da kaynaklanan hataların olması söz konusudur. Bu nedenle, vergi uyumsuzluğu konusunda gerek devletin, gerekse vergi mükellefinin her ikisinin de kabullenebileceği, adil bir çözümün ortaya konulması hayati önem arz etmektedir. Bu nedenle literatürde, vergi uyumsuzluklarının gerek idari anlamda, gerekse yargı anlamında çözümüne yönelik pek çok farklı yaklaşımların ve eleştirilerin geliştirildiği ifade edilebilir (Eren, 2006).

Genel olarak vergi uyumsuzluğunun çözümü iki ana başlık altında ele alınabilir. Bunlardan birincisi idari anlamda yapılan uzlaşma ve çözümler olup, bir diğeri ise yargı aşamasıdır. İdari aşamada yapılan uzlaşma ve çözümler, yargı aşamasındaki çözümlere göre hem zaman açısından, hem de çözümün kalıcılığı ve etkililiği açısından daha etkilidir, denilebilir. Genellikle işlemsel hatalar, yanlış tebliğ ya da tarh gibi durumlarda meydana gelen vergi uyumsuzluklarında, vergi uyumsuzluğunun idari anlamda çözümü daha kolaydır. Öte yandan daha ciddi uyumsuzluk olduğunda ise çözüm, yargı aşamasına işaret etmektedir. Yargı aşamasında vergi uyumsuzluklarının çözümü süreci karmaşık bir süreç olup, yetki ve süreler, yargılama sisteminin özellikleri gibi birçok

konu bu noktada önem arz etmektedir. Yapılan bu çalışmada, bu konularda gerek sürecin nasıl işlediği, gerekse sürecin özellikleri ve çıktıları itibariyle sonuçları üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın ilk bölümünde, vergi uyumsuzluğu kavramının ve vergi uyumsuzluğunun çözümlenmesi ile ilgili genel bilgileri içeren bir giriş ve çalışmanın amaçlarına yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergi kavramı ve vergilendirme konusunda kısaca bilgi verilerek, verginin konusu, unsurları, tarafları, vergi mükellefi konuları işlenmiştir. Ardından vergilendirme süreci dünyada ve Türkiye’de olmak üzere ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise vergi uyumsuzluğu konusu ele alınmıştır. Bu bölümde vergi uyumsuzluğunun tanımı verildikten sonra; vergi tarhi, tebliğden doğan uyumsuzluklar, tahakkuktan doğan uyumsuzluklar ve uzlaşamamadan doğan uyumsuzluklar olmak üzere vergi uyumsuzluklarının nedenleri incelenmiştir. Daha sonra bu bölümde, vergi uyumsuzluğunda taraflara genel olarak değinilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise vergi uyumsuzluğunun idari aşamada çözümlenmesine yer verilmiştir. Bu bölümde vergi uyumsuzluğunun ilk olarak idari aşamada çözümlenmesine yer verilmiş, daha sonra vergi uyumsuzluklarının yargı aşamasında çözülmesi ve süreç incelenmiştir. Daha sonra dünyadan ve Türkiye’den uygulamalar, çözüm önerileri ile birlikte değerlendirilmiş ve sunulmuştur.

BÖLÜM 2. VERGİ KAVRAMI ve VERGİLENDİRME

2.1. VERGİ KAVRAMI ve VERGİLENDİRME

Vergileme sosyal olarak piyasa sisteminin yerine getirilemediği adil bir gelir ve varlık paylaşmasının sağlanması açısından büyük önem taşımakta olup, piyasa ekonomisinin kuralları gereğince gerçekleşen gelir ve servet dağılımı her zaman adil olmayabilir. Bu adaletin sağlanması için devletin gelir ve servet paylaşımındaki adaletsizliği giderme yönünde piyasaya müdahale etmesi sayesinde adil ve dengeli bir gelir ve servet dağılımının sağlanması sosyal devlet anlayışı ve sosyal adaleti sağlamada gereklidir (Aksoy, 1998: 174).

Vergilendirme sistemlerinin temel amacı devletin kamu harcamalarını finanse edebilmesidir. Bunun yanında vergilendirme, iktisadi etkinliği bozmayan ya da etkinlik sağlamaya yardımcı olan, vergi adaleti ve gelir dağılımı sorunu çıkarmayan, iktisadi büyüme durumunu engellemek yerine teşvik eden, sade, anlaşılabilir ve etkili bir yapıya sahip olması da önemlidir. Vergi sisteminde doğrudan ya da direk vergi farkı geleneksel bir sınıflamadır. Öte yandan bu iki verginin birbirine oranı önemli olup, ülkelerin gelişmişlik düzeyine bağlı olarak başlangıçta genelde dolaylı vergi ağırlıklı yapılar hakimdir. Öte yandan sanayileşme, kişi başına gelirin artması, kurumsallaşma ve bunlarla paralel bir şekilde vergi kapasitesinin artmasıyla dolaysız vergilerin sistemdeki yeri daha fazla olmaktadır (TÜSİAD, 2012: 13).

Vergi zaman içinde kavramsal ve anlamsal olarak çeşitli değişikliklere uğramıştır. Vergi ile ilgili farklı tanımlar yapılmıştır. Bu tanımlar maliye, iktisat, sosyal, hukuk, politika, ya da ahlaki açıdan da kurumsallaşan sağlam bir düşünce sistemini içermektedir. Vergi kavramı günümüze kadar çok çeşitli faktörlerin etkisi ile şekillenmiştir. Çeşitli aşamalardan geçmiş bir olgu olan vergi, Henri Laufenburger'e göre; "*Romalılar döneminden bu yana bir ilerleme, bir gerileme; bir med ve cezir vergi tarihini karakterize etmiştir*" (Laufenger, 1993: 318).

2.1.1. Verginin Konusu

Verginin konusu üzerine yüklenen, dolaylı ve dolaysız verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurlardır. Daha geniş anlamıyla, vergi ne üzerinden alınıyorsa, o şey verginin konusunu oluşturur. “Verginin yasallığı ilkesi” gereği, vergi konuları kanunla belirlenir. Verginin konusunu oluşturan unsurlar zamandan zamana ve ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir. Verginin konusu, gelir, üretim, tüketim, mal, hizmet, sermaye, ticari işlem, hukuki işlem, ekonomik değer veya bir olay olabilir (Çelebi vd, 2008: 135).

Vergi ile ilgili teorinin ana eleştirisi konularından birisi verginin konusudur. Diğer bir ifadeyle verginin hangi eylem neticesinde doğacağı veya doğmasının gerekli olduğudur. Hangi şeylerin verginin konusuna gireceğini önceden sınırlandırmak mümkün olmayıp vergi konusunu oluşturan, yeni vergi mükelleflerini ilgilendiren iktisadi faktörler zaman içinde sürekli değişmektedir. Bu nedenle verginin konusu vergi üzerinden alınmakta olup, bir mal yâda eşya olabilir. Buna örnek olarak bina, arazi ve arsa şeklindeki gayrimenkul malsa emlak vergisi konusundadır. Bunun yanında bir üretim veya hizmet verginin konusu olabilir. Bankalardaki işlemlerin sonucunda ödenen banka ve sigorta muamele vergisi buna örnektir. Vergiler direkt gelir üzerinden, gerçek kişiler ve serbest meslek sahiplerinden alınan gelir vergisi ya da kurum kazancının üzerinden alınan kurumlar vergisi örneklerindeki şekilde de alınabilir. Görüldüğü gibi bazı vergi konularının isimleri ilgili vergi konusuyla özdeştir (Çoban, 2008: 15).

En geniş anlamıyla üzerinden vergi alınan şey verginin konusu olmaktadır. Vergi mevzuu şeklinde de ifade ettiğimiz bu kavrama yeni dilde verginin konusu denmektedir. Uygulamada vergi konusu olabilecek unsurları dört grupta toplamak mümkündür. Verginin tarihsel evrimine paralel olarak geleneksel vergi konusu bir takım iktisadi değerler yani mallar olmuştur. Bu mallar taşınabilir ve taşınamaz mallar olarak ikiye ayrılır. Bunun haricinde bir takım fiili olgular, iktisadi, hukuki olaylar vergiye konu teşkil edebilmektedir. Bir takım hizmetler (taşıma haberleşme, sigorta gibi) de vergi konusuna girmektedir. Hatta son olarak insanın fiziki varlığı veya dahil olduğu sosyal sınıf da ilkel topluluklarda ve vergiciliğin ilk dönemlerinde vergiye konu olmuştur (Eren, 2006: 4).

Lucien Mehl vergilerin ekonomi ve sosyal hayat açısından önemlerini tanıma eklemiş ve şu tanımlı vermiştir: Vergi; devletlerin yerel idarelerin veya kamu müdahalesinin, kamu yükünü karşılamak için gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri ya da olası kamu hukuku tüzel kişilerinden bunların ödeme güçlerine dayalı olarak, otorite aracılığıyla kati bir şekilde ve belirli bir karşılığı olmadan alınan bir paralardır (Nadaroğlu, 1981: 240).

Vergi hangi eylem ya da hukuksal durum üzerine konulursa genelde o isimle anılmaktadır. Mesela gelirler üzerinden alınan vergiye gelir vergisi, motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergiye ise motorlu taşıtlar vergisi denilmektedir (Arıkan ve Tosuner, 2010: 49).

Mali işlev verginin geleneksel işlevi olup, vergiler kamu harcamalarını karşılamak için alınmaktadır. Öte yandan bu mali amaç vergi sisteminin yeni haline kolayca uyum sağlayabilen esnek bir yapıya sahip olup, aniden meydana gelen normal üzeri artışlar açısından uyumlu olmalıdır. Buna ilave olarak vergi tarhi ve tahsili ile ilgili doğrudan giderlerin mümkün olduğu kadar az olması gerekir. Yine vergi, piyasa mekanizmalarının çalışmasını azaltmakta olup mali hedef, vergilendirmenin temel prensiplerinden biri olan iktidar ilkesine uyma ve vergilendirmeyi rekabet bakımından olabildiğince tarafsız kılmaktadır (Turhan, 1996: 33-34).

2.1.2. Vergide Taraflar

Vergi devlet tarafından sağlanan hizmetlerin bir fiyatı şeklinde ya da sosyal sözleşme neticesinde ortaya çıkan bir durum olarak görmek vergiyi yeterince tanımlamamakta olup, vergi neticesinde vergi almak bir hak, vergiyi ödemek ise ödev olarak tanımlanmalıdır. Devlet vergi hakkını anayasal vergi düzeni çerçevesinde anayasal devlet anlayışına göre kullanmakta olup anayasal devlet, hükümetin sahip olduğu güçler ve yetkinin anayasal sınırlar dahilinde kullanımı anlamına gelmektedir. Bunun yanında anayasal devlet, güç ve yetkilerinin yargı denetimine tabi olmasını da gerektirmektedir. Anayasal vergi düzeni kavramıysa vergilendirmeye ilişkin temel ilkeler ve kurallar bütünüdür anayasada yer almasıdır. Bunun yanında, yönetimin ilkeler ve kural çerçevesinde vergi koyma gücünü ifade eder (WEB_9).

VUK sekizinci maddesine göre vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcunun düştüğü gerçek veya tüzel kişiler olup, vergi borcu devletin

vatandaşla yaptığı bir sözleşmeden kaynaklanır. Vergi borcu kavramı, kanun hükmü neticesinde meydana gelen vergi kanunları vergi borcunun miktarı, verginin doğduğu zaman, vergi mükellefinin kim olduğu gibi bilgileri de içermektedir. Buna örnek olarak gelir vergisinin gelir sahibi gerçek kişiler, kurumlar vergisininse gelir elde eden tüzel kişiler üzerinden alınması verilebilir. Vergi mükellefi olmak için kanunen ehil olmak şart olmayıp, medeni hakları kullanabilme ehliyetine sahip olmayan vatandaşlar, kısıtlılar ve mümeyyiz olmayan vatandaşlar da vergi mükellefi olabilirler. Mesela reşit olmayan küçük bir vatandaş ölen babasının kendisine bıraktığı miras yoluyla intikal eden malların veraset ve intikal vergisinin mükellefidir. Öte yandan bu çocuğun vergilendirme ile ilgili şekli ödevlerinin kanuni temsilciler yoluyla yerine getirilmesi gereklidir (Çoban, 2008: 15).

Verginin sorumluluğu sebebiyle vergi sorumlusuna yüklenen borç, vergi borcu ilişkisi neticesinde ortaya çıkan maddi veya şekli ödevin sadece birisinin yerine getirilmesi şeklinde olabilir. Bunun yanında bu borç, her iki ödevi de içerebilecek şekilde olabilir. Yasada öngörülen, vergi sorumluluğunu doğuran olay meydana gelmesi ile vergi idaresi üçüncü kişiden talep hakkı isteyebilmektedir. Vergi sorumlusunun vergi borcunu ifası, sorumluluğun sebebini oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle eş zamanlı meydana gelebilir. Bunun yanında bu borç, sonradan da şarta bağlı olarak ortaya çıkabilmekte, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden ortaya çıkan vergi sorumluluğu da meydana gelebilmektedir (WEB_1).

2.1.2.1. Vergi Alacaklısı

Vergi alacaklısı kavramı, genellikle vergilendirme yetkisine sahip olan merkezi veya yerel birimleri tanımlar. Özel olarsa vergilendirme işleminin yürütülmesinden sorumlu bakanlık ile sorumlu bakanlığa bağlı alt birimleri tanımlamaktadır. Ülkemizde vergilendirme yetkisi parlamentoya ait olup, genelde vergi alacaklısı devlet ya da TBMM, özelde ise Maliye Bakanlığı ya da mükelleflerin bağlı buldukları vergi daireleridir (Arıkan ve Tosuner, 2010: 50).

Tahsil dairesi kavramınca vergi dairesi tanımı dar olup, vergi dairesi kanunun uygulandığı bir daire şeklindeki sıfatıyla tanıma uygun bir tahsil dairesini ifade etmektedir. Öte yandan tahsil dairesi olabilmek için 6183 sayılı Kanunu uygulamakla görevli bulunmak yeterlidir. Bu nedenle gerektiğinde vergi dairesinin dışında başka bir

idare de tahsil dairesi şeklinde tanımlanabilmektedir. Türkiye’de, merkezi idare namına kamu alacaklarını tahsil eden daireler Vergi Daireleri, Gümrük İdareleri, Tekel İdaresi, Hazine Saymanlıkları ile Askeri ve Mülki Saymanlıklar olup, AATUHK’da servis veya memurlara kadar inilebilmektedir. Yasada bunlara ayrıca tahsil dairesi sıfatı verilmiş olup, kamu borçlusunun hangi vergi dairesine bağlı olduğu, ilgili kanunlarda saptanmıştır. Mesela Gelir Vergisi Kanunu 106. maddesi gelir vergisini, mükellef ikametgahı olan yerde görev yapan vergi dairesi şeklinde tanımlamıştır (WEB_3).

Vergi alacaklısı devlet veya devletin vergi toplama yetkisini devrettiği yerel yönetimler ve diğer kamu tüzel kişilikleridir. Verginin en önemli unsurlarından biri devlet tarafından hukuki cebre dayalı olarak alınmasıdır. Her toplumsal kuralda olduğu gibi hukuk kuralları içinde yapılan bir zorlama ile vergiler tahsil edilmektedir. Bu tahsilatta devlet vergi yoluyla toplumu meydana getiren kişilerin mülkiyet hakkına anayasa çerçevesinde müdahale etmektedir. Anayasamızın 73. maddesine göre vergi, resim, harç ve her türlü mali yükümlülükler kanunla konulur, kanunla değiştirilir ve kanunla da kaldırılır. Anayasada vergi ile ilgili olan bu ilkelere vergilemenin kanuniliği ilkesi denmektedir. Devletin toplum üzerinde ki egemenlik hakkı aynı zamanda kanun yapma yetkisini de kendisine vermektedir. Bu hak ve yetkinin doğal sonucu olarak da devlet toplumu meydana getiren kişilerden vergiler alır. Bu vergiyi alırken vergi toplama yetkisini bazen yerel yönetimlere ve diğer kamu tüzel kişilerine devredebilmektedir (Pehlivan, 2005: 50).

KVK’ya göre tam mükellefiyet durumunda *kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerde bulunan* (K.V.K, 14.M), *dar mükellefiyette kurumun Türkiye’deki işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerdeki* (K.V.K, 25.M) vergi dairesi görevli ve yetkili olup, AATUHK’nın beşinci maddesi uyarınca yapılacak uygulama ve takip kural olarak kamu alacağını tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesi tarafından yapılmaktadır. Borçlular isteyerek ve zamanında kamu borcunu öderse, vergi daireleri aynı bir icra dairesi gibi icra takibi yapabilir. Tahsil daireleri cebren takibat ve tahsilat işlerini yürütme amacıyla icra ve satış servisleri oluşturmuştur. Cebren takibat ve tahsilat aşamasında haciz uygulaması ve taşıma işlemleri ile borçluların aciz durumlarını tespit etme ve izleme görevi icra servisine aittir. Haciz edilen malların korunmasının, satışlarıyla ilgili hazırlıkların yapılması ve satış işleminin yürütülmesi gibi satışla ilgili işlemlerse satış servisinin sorumluluğundadır (WEB_3).

2.1.2.2. Vergi Mükellefi

Kendisine vergi borcu yüklenen ve kanunlarla hükme bağlanan ödevleri ifa eden kanuni mükellef, vergi yüklenicisi veya taşıyıcısından farklıdır. Vergi yüklenicisi ve taşıyıcısı kavramı, hukuki olmaktan öte vergi yansımasıyla ilgili bir kavramdır. Uygulamada iktisadi bazı imkanlardan yararlanmasıyla vergi yükünün devrini öngören ekonomik yansıma mücadelesi neticesinde, söz konusu vergi yükünü gerçekten üzerine almaya mahkum olan şahsa “vergi yüklenicisi” veya “vergi taşıyıcısı” denilmektedir. Mükellefle vergi yüklenicisi aynı kişi olabilmekle beraber, gerek fiili ve gerekse kanuni yansıma ile verginin, ödeyen mükellef üzerinde kalmayarak aktarılabildiği de görülmektedir (Çelebi vd, 2008: 136).

Vergi mükellefi olabilmek için kanunen ehil olmak şart olmayıp (VUK Md.9), bu açıdan bakıldığında medeni haklarını kullanma yetkisine sahip olmayanlar, kısıtlılar ve mümeyyiz olmayanlar da vergi mükellefi olabilmektedir. Öte yandan vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti kaldırmaz (VUK Md.9/2). Dolayısıyla ticareti yasak olan bir mal alıp satan kişi elde ettiği kazançtan dolayı gelir vergisi mükellefi olur. Bunun dışında herhangi bir verginin kanuni mükellefi kendisinin ödediği vergiyi başkasına yansıtabilir. Bu işi başaran kanuni mükellef aracı mükelleftir. En son vergiyi üzerine alan kişi veya kurum ise verginin taşıyıcısıdır. Mükellefiyeti sözleşme ile başkasına devretmek mümkün değildir. Vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz. Yine Vergi Usul Kanununun 8. maddesinin son fıkrasına göre T.C. uyuşunda bulunan her gerçek ve tüzel kişiye mutlaka vergi numarası verilir. Bu uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmek görevi maliye bakanlığının yetkisi dahilindedir (Pehlivan, 2005: 52).

Vergi mükellefinin hakları, vergi idaresinde etkinlik çalışmalarına çözüm alternatifi olarak sunulmakta olup, mükellef hak ve yükümlülüklerinin bilinmesi vergiye gönüllü uyumu arttırmaktadır. Vergi idaresinin etkinliğinin sağlanması için vergiye gönüllü uyum en temel gereksinim olup, günümüzde vergi idareleri, vergi mükellefinin vergi yasalarına uymasının yönetimleri konusunda durmaktadır. Vergiye gönüllü uyumu etkilediği bilinen esas faktörler idare, hukuk, psikoloji, sosyoloji, din, kurum, ahlak, kültür gibi konulardaki etkenler olup mükellef hakları, hukuki ve idari etkenlerin kapsamındadır (Çetin ve Gökbunar, 2010: 24).

2.1.3. Verginin Unsurları

Vergi mükellefi veya sorumlusu olmak için kanuni ehliyet aranmadığı gibi, vergiyi doğuran olay başka kanunlara göre yasaklanmışsa, mükellefiyete ve suç sorumluluğuna engel teşkil etmez. Yasak faaliyetler sonucu elde edilen gelirler diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilir. Örneğin, kumar oynatmak ve kamuya açık yerlerde kumar oynamak Türk Ceza Kanunu'nun 228. maddesine göre genel ahlaka karşı işlenen suçlardan biridir. Bununla birlikte kumar oynatmak Türk Ticaret Kanunu'na göre ticari faaliyet olarak sayılmıştır. Dolayısıyla, bu faaliyet sonucunda elde edilen gelir, GVK'nın 1. maddesine göre vergiye tabi bir kazançtır ve vergilendirilmesi gerekir (Akkaş, 2013: 5).

Vergi matrahını tespit etmek için bazı usuller olup, bunlardan beyan usulüne göre mükellefler veya vergi sorumluları vergi matrahlarını kanunda belirlenen yöntemlere göre kendileri hesaplar ve vergi dairesine bir beyanname ile bildirir. Karineler usulüne göre mükelleflerin vergi matrahı dış etkenler dikkate alınarak belirlenmektedir. Bu usullere göre matrah aletler, makineler, işçi sayıları gibi ölçülerle belirlenmekte olup, 1926 yılına kadar Fransa'da uygulanan binalardan kapı ve pencere sayısı üzerinden alınan vergi buna en güzel örnektir. Yine idare tarafından takdir usulünde vergi dairesi tarafından tek taraflı olarak matrah hesaplanmakta olup, vergi dairesi takdir komisyonlarıyla vergi inceleme elemanları bu yöntemi uygulamaktadır (Çoban, 2008: 17).

2.1.3.1. Vergiyi Doğuran Olay

Her vergi kanununa göre vergiyi doğuran olayların ne olduğunun tanımlanması gerekir. Gelir vergisi kanunumuzda vergiyi doğuran olay “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde safi bir kazanç ve irat elde etmesidir.” Bu bir para ile ödeme olabileceği gibi hesaben tasarrufa geçme şeklinde de olmaktadır. Emlak Vergisi Kanununa göre eğer Türkiye sınırları içinde bir bina ve araziye sahipseniz veya intifa hakkını elde etmiş veya malik gibi tasarruf etmişseniz o halde vergiyi doğuran olayı da gerçekleştirmiş bulunmaktasınız. Aynı şekilde Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre mal veya hizmet teslim edilmiş veya ifa edilmiş olması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Görülüyor ki vergi kanunları vergiyi doğuran olay olarak hem hukuksal bir takım

sözleşme ve olayları hem de somut bir takım olay ve durumları kabul etmiştir (Kırbaş, 1998: 99-100).

Vergi doğuran olayın vergi konusundan farklı olduğunu ifade etmek gerekli olup vergi devlet bakımından alacak ve vergi yükümlüsü bakımından borç olarak tanımlanmaktadır. Vergi usul kanununa göre vergiyi doğuran olay verginin alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladığı olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olay vergi yükümlüsünü vergi borçlusu haline getirmekte olan fiillerdir. Vergiyi doğuran olaylar gelir vergisi çerçevesinde vergi yükümlüsünün önceki hesap döneminde gelir sağlaması olup, gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay tanımında, gümrük mallarına tabi malların gümrük sınırlarını aşması vergi doğuran olaydır. MTV için ise vergiyi doğuran olay vergi yükümlülerinin sahip olduğu motorlu taşıt, hava taşıtı, kara taşıtı ya da deniz taşıtıdır. Bu vergilerde verginin konusu gelir, kazanç ya da vergi alınan mallar olarak nitelendirilebilir (Çoban, 2008: 16).

Vergiyi doğuran olayın zamanının tam olarak saptanması, sağlıklı bir biçimde tespit edilmesi, hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından oldukça önemlidir. Özellikle, vergiyi doğuran olay, vergilendirme döneminin saptanması ve zamanaşımının doğuracağı hukuki sonuçlar açısından önem arz etmektedir. Vergi konusu, vergi matrahı ve vergi oranı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamana göre belirlenmektedir. Vergi doğuran olay, zamanaşımı yönünden de önemli olup tahakkuk zamanaşımının başlangıcı, vergiyi doğuran olaya bağlanmış olup, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen yılın başından itibaren başlamaktadır (Akkaş, 2013: 4).

Vergiyi doğuran olayların neler olduğu konusunda büyük ölçüde uzlaşılmasına rağmen, bu olayın sonuçları konusunda farklı görüşler olup, genelde kabul edilen ve Vergi Usul Kanunumuzda kabul edilen görüşe göre, mükellefler için, vergi borcu, devlet için ise vergi alacağı vergiyi doğuran olayların ortaya çıkmasıyla doğmaktadır. Vergi dairelerinin yaptıkları işlemler daha önceden maddi olarak doğan borcun şekilsel olarak tamamlanması olup, vergi dairesi alacağın tahsil edilebilmesi için tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerine girer (Kırbaş, 1998: 81).

2.1.3.2. Vergi İstisnaları

Vergi muafiyeti, vergi mükellefinin gerekli olan gerçek ya da tüzel kişinin kanunun açık hükmüne uyularak kısmen veya tamamen sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılması olayıdır. Buradan da anlaşılıyor ki muafiyet vergi mükellefiyetinde kısıtlamayı ifade etmektedir. İstisna ise vergi konusundaki kısıtlamadır. İstisna vergi kanunları çerçevesinde vergilendirilmesi gereken bir konunun kanunun açık hükmüne uyularak kısmen veya tamamen sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır. (Akkaş, 2013: 4). Burada her iki terimde ortak bir özellik vardır. Bu özellik vergi borcunda bir kısıtlama meydana gelmesidir. Vergi mükellefiyeti gerek objektif gerekse subjektif olsun hiçbir zaman mutlak değildir. Çeşitli iktisadi ve sosyal düşüncelerle konu ve mükellefiyet, zaman ve yere göre daraltılmakta veya genişletilmektedir. Bunun doğal sonucu olarak da bir kısım konu ve kişiler vergileme alanının dışında kalmaktadır. İstisna ve muafiyet şeklinde adlandırılan bu terminoloji günümüzde sürekli olarak kullanılmaktadır (Eren, 2006: 8).

2.1.4. Vergilendirme Süreci

Vergi matrahı “değer” olabilir. Öte yandan vergi matrahı, “miktar” olarak da değerlendirilmekte olup, kumaşın metresi, havagazının metrekübü, tuzun ağırlığı şeklindeki miktarı belirten ölçüler üzerinden vergi alınabilir. Bunun yanında söz konusu iktisadi unsurların değeri üzerinden de vergi alınabilmektedir. Miktar üzerinden yapılan vergi uygulanmasına miktar esası veya “spesifik vergiler”, değer üzerinden vergi uygulamasıysa değer esası veya “ad valorem vergiler” tanımı getirilmiştir (Akdoğan, 2005: 137-138).

Devlet tarafına göre vergi alacağı, mükellef açısından da vergi borcu ya da mükellefiyet, mükellef ile vergi konusu arasında, kanunun vergi alacağının doğumunu bağladığı ilişkinin kurulması sonucunda, başka bir deyişle, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile doğmakla birlikte, vergi borçlarının miktarı henüz belli olmayıp, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, her zaman ödenecek somut bir vergi borcunun olduğunu göstermez. Vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği kişinin ödeyeceği vergi miktarının belirlenmesi için öncelikle matrahın tespiti gerekir (Oktar, 2010: 106-107).

Vergi kanunlarında vergi matrahının hesaplanma usulleri açıkça belirtilmektedir. Bu usullerden biri beyan usulüdür. Burada vergi dairesi sadece mükellefçe bildirilen matrahın doğruluğunu denetler. Ayrıca basit usulde de matrah tespit edilebilmektedir. Fakat mükellefler bu usulden yararlanabilmek için gelir vergisi kanununun 47. ve 48. maddelerindeki şartları yerine getirmek zorundadır. (Oktar, 2010: 106-107).

Bu usule göre ticari kazançlar bir hesap dönemi içinde elde edilen gelire gider ve satılan malın alış bedeli arasındaki müspet fark olup bu usule göre vergilendirilenler, Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma dışında ikinci sınıf tüccarlara ilişkin hükümlerine tabii olmak durumundadır. Bir diğer usul karineler usulüdür. Bu usule göre mükelleflerin gelir ya da servetlerinin ölçüsü olduğu varsayılan bazı dış belirtiler matrahın saptanmasında esas alınmaktadır. Bu uygulanan usul adaletsizliğe ve verim düşüklüğüne yol açtığı için günümüzde genellikle terk edilmiştir (Eren, 2006: 9).

Vergi ilişkisinin niteliği ve yapısına göre kamu hukukunun baskın faktörlerini içinde bulunduran görünüm ve muhatabına zora dayalı olarak karşılıksız ödev yüklemesi, vergilendirme sürecini devlet iktidarının en somut olarak hissedildiği bir alana dönüştürmektedir. Bundan dolayı, vergilendirme sürecinin öncelikle temel hukuk kurallarında esaslı ilke ve unsurlara bağlanması gereklidir. Bu da kişilerin devlete karşı korunması açısından belirli haklarla donatılmasının gerekli olduğunu doğurmuş olup, bu gereklilik vergilendirme konusunda objektif şekilde Anayasa düzeyinde yer verilen kuralların varlık şekline gelmesine yol açar. Dahası, vergi ilişkilerinin toplum yaşamındaki önemi ve etkisi açısından tarihsel bakışla mali hukukun anayasa hukukuna ve anayasaların ortaya çıkışına sebep verdiği yönünde görüşler ileri sürülmektedir (Gözler, 2009: 370-374).

2.2. DÜNYADA ve TÜRKİYE'DE VERGİLENDİRME

Çalışmanın bu bölümünde, genel olarak dünyadaki vergi sistemlerine değinilmiş, daha sonra Türkiye'deki vergi sisteminin genel anlamda analizine yer verilmiştir.

2.2.1. Dünyada Vergilendirme Sistemi

Dünya genelinde bir ülkede uygulanmakta olan vergi sistemi, ülkelerin bağımsızlıklarının oluşmasında önem arz etmekte olup bir ülkenin geliri olmaksızın, izlenecek ekonomi politikasından da söz etmek zordur. Söz konusu ülkelerde izlenecek olan vergi politikaları, o ülkelerin tüketimlerini, tasarruflarını ve daha da önemlisi üreticinin yönlendirilmelerini sağlamak bakımından oldukça etkin bir yere sahiptir. Vergi politikaları, tüm AB ülkeleri için çok önemli bir husus olup, herhangi bir AB üyesi ülkede izlenmekte olan vergi politikalarında yapılan değişiklik sadece ilgili ülkeyi değil, aynı zamanda AB'ye üye diğer ülkeleri de yakından etkilemektedir. Bu nedenle AB üyesi ülkelerin vergi politikalarının oluşturulmasında birlikte davranmaları gerekir (WEB_2).

Küreselleşmenin etkileri ile gelişmiş ülkelerde de dolaylı vergilerin payında nispi artışlar olduğu gözlenmektedir. Uluslararası sermaye hareketinin vergilendirilmesi, çevresel vergilerinin büyük bir kısmının dolaylı vergi niteliği taşımasının yanı sıra, vergi rekabeti amacıyla dolaysız vergilerin gerilediği görülmektedir. Ancak dolaylı vergilerin nispi payındaki bu artışlar, Türkiye ile karşılaştırıldığında yine de çok düşük kalmaktadır. Ülkemiz vergi sisteminin dolaylı vergi ağırlıklı bir yapıya sahip olmasında kayıtdışılık ve bunun yarattığı olumsuzlukların payı büyüktür. Ülke yönetiminde gerekli mali kaynağı elde edemeyen siyasi otoritelerin dolaysız vergi toplamadaki yetersizliği, dolaylı vergiyle ikame yoluna gittikleri gözlenmektedir (TÜSİAD, 2012: 14).

Vergi politikası bir ülkede bulunan tüm ekonomik ve mali politikaları içermekte olan, izlenen vergi politikaları hangi oranda etkin olabilirse, o ülkede milli servet ülke bireyleri arasındaki paylaşımı o derece etkin yapan kavramdır. (WEB_2).

Avrupa ülkelerinde vergi politikaları ufak yerel yönetim değişiklikleriyle birlikte bütün üye ülkelerle ortak belirlenmekte olup, AB üyesi ülkeler vergi politikalarını oluştururken AB kurucu antlaşması Roma Antlaşmasından bağımsız olamaz. Roma Antlaşmasınının 269. M. göre topluluk bütçesi tamamen kendi kaynağıyla

finanse edilmektedir. Günümüzde AB'nin bütçesinde yer alan kaynaklar canlı hayvancılık vergileri, gümrükten alınan vergiler, KDV ve GSMH kaynakları olup, AB'nin vergi politikalarını meydana getirirken temelde kabul edilen Roma Antlaşmasından farklı hareket etmesi mümkün değildir (WEB_2).

2.2.2. Türkiye’de Vergilendirme Sistemi

Ülkemizde devletin hukuka bağlılığın simgeleri ve toplumun da adalet bileşeninde bulunduğu en önemli göstergeleri olarak Anayasamızda ifade edilen hukuk devleti ve hak arama özgürlüğü kavramları, gerek vergilendirme ilişkisini kuran, yürüten ve yönlendiren devletin bunu hukuka bağlı olarak yapacağını gerekse de bu ilişkiye yönelik her bir tasarrufunun her aşamada hak arama özgürlüğüne uygun olarak yargı denetimine açık olduğunu ifade etmektedir. Bu durum, devletin vergilendirme iradesi bağlamında kişiyi vergi mükellefi veya sorumlusu ve aynı zamanda vergi borçlusu konumuna sokan ya da buna imkan sağlayan her bir işlem ve eylemine karşı muhatapların anlaşmazlık yaşadıkları herhangi bir konuyu yargı denetimine götürerek vergi uyuşmazlığına ya da vergi davasına dönüştürmesine olanak sağlamaktadır (Aktaş, 2013: 38).

Türk vergi sistemi 20 senelik süresinde dolaylı vergi ağırlıklı bir yapı göstermekte olup bu durumun ekonomi, maliye, sosyal ve siyasal sebeplerinden söz etmek mümkündür. Öte yandan dolaylı vergi ağırlıklı bir mali yapı, kaynak dağılımında etkinlik, vergilendirmede adaletin ve istikrarın fonksiyonları açılarından pek çok olumsuzluğu da beraberinde getirmektedir. Ülkemizde gerek vergi yükü, gerekse dolaysız vergi oranları bakımından OECD ülkeleri bariz bir farklılık göstermekte olup, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde payı OECD üye ülkeleri içinde %30 civarındayken, Türkiye’de bu oran %60 civarındadır (TÜSİAD, 2012: 14).

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarını çözümü idari yollar ya da yargı yolu ile çözülmektedir. Yükümlüler ile vergi yönetimi arasında çıkan vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümü her zaman mümkün olmamaktadır. Bu durumlarda, ortaya çıkan uyuşmazlıkların bağımsız yargı organları tarafından çözümlenmesi gerekmektedir. Vergi uyuşmazlıkları konusunda başvuru yargı yoluna, vergi yargısı denir (Kırbaş, 1992: 176).

Son 10 senelik dönemde, Türkiye'deki kamu finansmanının açıkları ve borç stok azaltılması, gerek siyasi istikrar, gerekse ekonomik gelişmeye etki eden en önemli etkenlerden birisi olup, bu dönem içerisinde toplam vergi yüklerinde ciddi bir artış sağlanmamıştır. Öte yandan, dolaylı ve dolaysız vergi yapıları arasındaki dengesizliğin devam ettiği, buna ilave olarak istikrar kazandığı görülmektedir. (TÜSİAD, 2012: 14). Görülen bu dengesizliğin giderilmesi için, vergi yükünün dolaylı vergilerden dolaysız vergilere yöneltmesi gereklidir. Bu sayede, optimal bir dengeye yaklaşılabilmeye mümkündür. Vergi yapıları içerisindeki bu dönüşüm etkinliği, adalet ve büyüme üzerinde olumlu yansımalar meydana getirmekte olup Türkiye'de dolaylı vergi yüklerinin yüksek olmasına rağmen, bu durumun belli ölçülerde kayıt dışılığın kavranmasında işlev gördüğü de unutulmamalıdır. Sorun kayıt içi olup dolaysız vergi yükü taşıyan kesimlerin, aynı zamanda yüksek dolaylı vergiler ile taşınması güç bir yükün altına sokulması olup, bu nedenle dolaysız vergilerde kayıt dışılık azaltılıp vergi tabanı genişletilmeden dolaylı vergi yüklerinin azaltılması, hem bütçesel hem de uygulanabilirlik açısından mümkün görülmemektedir (TÜSİAD, 2012: 14).

BÖLÜM 3. VERGİ UYUŞMAZLIĞI ve VERGİ UYUŞMAZLIĞINA NEDEN OLAN HALLER

Uyuşmazlık kavramı, iki tarafın herhangi bir konu üzerinde aynı fikire sahip olmaları anlamında kullanılan uyuşma, anlaşma kelimelerinin olumsuz olarak karşımıza çıkmaktadır. Genel anlatımla uyuşmazlık, tarafların belirli bir konu üzerinde farklı görüşlerde bulunmaları sebebiyle ortaya çıkan anlaşmazlık durumudur (Kızılot ve Kızılot, 2008: 49).

3.1. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI

Vergilendirme işleminin temelindeki hukuki dayanak noktası devletin mali egemenliğidir. Bu nedenle vergi ilişkisi, taraflara arasında eşitsizliğin mevcut olduğu statü hukukunun tam olarak yansımaları olup, maddi vergi borcu şeklinde parasal bir sorumluluğu barındıran vergi ilişkilerinin temeli, sözleşmeler veya haksız fiiller gibi etkenler değil, devletin tek taraflı iradesiyle ortaya konulan vergileme iradesi mevcuttur. Diğer bir ifadeyle, vergi alacağı, doğrudan devlet iktidarına dayanmaktadır. Aktaş, 2013: 37).

Bu irade için belirlenen üstünlük ise kamu yararları düşüncesinden beslenmektedir. Öte yandan bu üstünlük keyfi ve sınırsız olmayıp, vergilendirme dahil olmak üzere yasama faaliyetlerinin sınırı üstün hukuk kuralları ile belirlenmiştir ve ayrıca anayasada şekillenmiştir. Nitekim, genel olarak Anayasamızda, devletin bütün organları, kurumları ve kuruluşları bakımından bir görev dağılımı ve yetki belirlemesi yapılırken, faaliyetler ve işlemler bakımından geçerli sayılan temel hukuk kuralları, kişilere tanınan temel hak ve özgürlükler çerçevesinde açıklanmaktadır (Aktaş, 2013: 37).

Vergi uyuşmazlığının doğma aşaması ve zamana ilişkin objektif ölçü, vergi kanunlarının vergiye taraf olanlara itiraz hakkını tanımasıdır. Buna göre, vergi uyuşmazlığından söz edilebilmesi için ortada bir verginin olması şart değildir. Vergi matrahının belirlenmesine yönelik işlemlerin tamamlanması aşamasından sonra vergi, uyuşmazlıkları doğabilmektedir (Aksoy, 1999: 66).

En genel manada vergi uyumsuzluğu, vergi borçlularıyla vergi alacakları arasında vergiyi doğuran olaylar, mükellefiyet kavramı, vergi tarhı, verginin tebliği, tahakkuku, ceza kesilmesi, verginin tahsil işlemi ve uygulamalardan meydana gelmektedir. Mesela bir vergi inceleme personelinin yaptığı vergi incelemesi neticesinde bulunan matrah farkı, kanuna uygun olmadığı mükellef tarafından iddia edilirse, mükellefle idare arasında uyumsuzluk ortaya çıkar. Bu uyumsuzluğun hukuk açısından netice vermesi için matrah farkı üzerinden verginin tarh edilmesi ve tebliğ işleminin de yapılması gerekmektedir (Dolgun, 2014: 8).

3.1.1. Vergi Uyuşmazlığına Neden Olan Haller

Vergi ilişkisi vergiyi doğuran olayla başlamaktadır. VUK'na göre vergi alacağı vergi kanununun vergiyi bağladığı olayların vukuu veya hukuki durumlarının meydana gelmesiyle ortaya çıkmakta olup, vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin sebep etkenini meydana getirmektedir. Hukuki sebepler yürürlükte olan yasa hükümleri olup maddi sebep ise vergiyi doğuran olaydır. Soyut yükümlü statüsündeki kişilerin vergi borçlarının somut olarak tayin edilmesinde vergi tarhının yapılması gerekmektedir. Bunu verginin tebliği, tahakkuku ve tahsili aşamaları izler. Vergi uyumsuzlukları da işte bu aşamalarda ortaya çıkmaktadır (Eren, 2006: 12).

Özellikle verginin alınmasında vergi memurlarının hazineci zihniyeti ile hareket etmesi vergi tahsilini zora sokmaktadır. Onlar devlete daha fazla gelir temin etme düşüncesi ile hareket ederken vergi kanunlarını da dar anlamda yorumlamaktadırlar. Tabii ki vergi mükellefleri de daha az vergi verme yoluna gitmekte veya hiç vergi vermemek için uğraşmaktadırlar. Bu ise uyumsuzlukların sayısını daha da artırmaktadır (Aksoy, 1996: 91).

Vergi uyumsuzlukları, genellikle mükelleflerin bildirimleri ya da defter ve belgelerin incelenmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, vergi ile ilgili bildirimlerdeki eksiklik ve hatalardan ortaya çıkan uyumsuzluklar bu bildirimlerin alınması sırasında yapılan kontroller ile çözümlenebilir. Söz gelimi, beyannameye eklenmesi gereken bildirim ve belgelerin hiç eklenmediğinin ya da eksik olduğunun fark edilerek mükellefin uyarılması, eksik bilgi imza ve pulların tamamlattırılması gibi uygulamalar, bildirimlerin alınması sırasında yapılan denetimlere örnek gösterilebilir (Akkaş, 2013: 45).

Geniş anlamda vergi uyuşmazlığının konusu devletin vergilendirme yetkisine bağlı olarak vergi hukukuna yönelik düzenleyici tasarrufları ya da birel işlemleri olabilir. Bu çerçevede, geniş anlamda vergi uyuşmazlığı vergi hukuku alanındaki bir yasama tasarrufu olarak kanun ya da vergilendirme alanındaki bir kanun hükmündeki kararname, vergi ilişkisine yönelik bir Bakanlar Kurulu Kararı, idarenin tüzük ya da yönetmelik adı altındaki düzenlemeleri ile adsız düzenleyici işlemleri ile birel işlemleri ya da eylemlerin ilişkin olabilir. Her bir işlem niteliğine göre ilgili olduğu yargı kolunda dava konusu edilebilir (Erdem, 2012: 242).

3.1.1.1. Vergi Tarhı

Verginin Tarhı, vergi anlamında alacakların kanunlar çerçevesinde gösterilmiş olan matrah ve oranları üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanma ve bu alacağı miktarına göre tespit eden idari işlemlere denilmektedir. Görülüyor ki vergi tarhı idarece yapılan bir işlemdir. Fakat beyan usulüne tabi vergilerde mükellef tarh işlemini kendi gerçekleştirmektedir. Buna en güzel örnek gelir vergisidir (Kırbaş, 2001: 46).

Vergi Usul Kanununun 20. maddesine göre mükellef ya da sorumlunun düzenlediği beyanname şahsen vergi dairesine verilir veya posta ile gönderilir. Bundan sonraki safha tahakkuk fişinin düzenlenmesidir. Sonuçta bu fişin düzenlenmesi ile birlikte vergi tarh ve tahakkuk etmiş olur. Beyana dayalı alınan vergilerde kural olarak tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri aynı anda yapılır. Mükellefler ilke olarak kendi beyanları üzerinde yaptıkları tarhiyat karşılığı dava açamamaktadır. Fakat yaptıkları işlemlerde vergi hataları varsa veya bunun dışında beyannamelerini ihtirazı kayıtla vermişlerse kendi beyanları üzerinden oluşturulan tarhiyata dava açabilirler (Eren, 2006: 13).

Hukuki niteliği itibariyle bir idari işlem olan tarh işlemi, bireysel (öznelsübjektif) bir işlemdir. Bu özelliği, tarh işleminin mükellef grupları için genel düzenleyici ya da nesnel (objektif) işlemlerde olduğu gibi topluca değil, tek tek mükellefler için tesis edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bir başka idari işlem sınıflandırması çerçevesinde tarh işlemi, yükümlülük getirici özelliği dolayısıyla bir yükümlendirici işlemdir. Ancak, muaflık, istisna ve indirimlerle ilgili işlemler yararlandırıcı işlemlerdir. Tarh işlemi, kesin ve yürütülmesi zorunlu (icrai) işlem niteliğinden dolayı da asli işlem sayılmaktadır. Bununla birlikte, matrah tespiti,

yoklama, vergi incelemesi gibi işlemler asli işlem değil, hazırlayıcı işlem niteliğine sahiptir. Vergi alacağı ya da vergi borcu (mükellefiyet), VUK 19/1'e göre, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile doğduğundan, daha ileri bir aşamada yer alan tarh işlemi yeni bir hukuki durum yaratmayarak, var olan durumu tespit ettiğinden, bir başka deyişle, vergiyi doğuran olayla ortaya çıkmış bulunan vergi alacağının (vergi borcunun) miktarının belirlenmesini sağladığından, yapıcı, inşai değil, belirtici (tespit edici) işlem olarak sınıflandırılmaktadır (Öncel vd, 2003: 90).

Verginin idare tarafından tarhı, ikmalen tarhiyat ve re'sen tarhiyat dışında kalan hallerde mükellefin vergi tarhı için vergi kanunlarında belirlenen zamanlarda müracaat etmemeleri ya da kanunlarda kendilerine yüklenen mükellefiyetleri yerine getirmemeleri nedeniyle zamanında tarh edilmeyen verginin, kanunen belli matrahlar üzerinden tarh edilmesidir. İdarece tarh, genel olarak beyan esasının uygulanmadığı durumlarda söz konusudur. Verginin idarece tarhının ikmalen ve re'sen tarhiyatla ortak bir yanı vardır: Tarh işlemi vergi dairesi tarafından yapılır. Bu şekilde tarhiyat yapılırken vergi, düzenlenecek yoklama fişine dayanılarak tarh yapıp, tarh olunan vergiler ve kesilen cezalar ihbarname ile mükellefe bildirilmektedir (Ak, 2001: 36).

Vergi Usul Kanununun 29. maddesi ikmalen vergi tarhını tarif etmektedir. *“İkmalen Vergi Tarhı, bir vergi ile ilgili olarak ortaya çıkan ve defter kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.”* İkmalen vergi tarhiyatından söz edebilmek için önce bir verginin tarh edilmiş olması gerekli olup, bu olay gerçekleştikten sonra mükellefin kayıt ve belgelerinin incelenmesi sonucu ulaşılan maddi delillere ya da kanuni ölçülere göre bir matrah veya matrah farkının meydana gelmesi halinde bu farka ilişkin vergi ikmalen tarh edilir (Dolgun, 2014: 11).

Vergi matrahının bütününün ya da bir kısmının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni kıstaslara göre saptanmasının mümkün olmadığı hallerden bir kaçısı şunlardır; vergi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemiş olması, beyanname verilmekle birlikte beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması, defter kayıtlarında noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık olması ve verilen beyannamelerin gerçek durumu göstermediğine ait kanıtların bulunması (Çelebi vd, 2008: 153).

Yükümlünün vergi borcuyla ilgili ödevlerini yerine getirmediği ve VUK'a göre re'sen ve ikmalen tarhiyatın geçerli olmadığı bir kısım durumlarda matrah yine idare

tarafından saptanarak, idarece yapılan diğer matrah saptama yöntemlerinden ayrılır. Bu yöntemde, idarece tarh usulünün beyan esasının uygulanmadığı durumlarda söz konusu olmasıdır. VUK'nun verdiği tanıma göre, verginin idarece tarhı, yirmi dokuz ve otuzuncu maddelerin dışında kalan durumlarda, mükellefin vergi tarhı için vergi kanunlarıyla muayyen zamanlarda başvurmamaları ya da aynı kanunlarla kendilerine yüklenmiş olan yükümlülükleri yerine getirmemeleri nedeniyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanuni açıdan belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesi işlemidir (Gündoğdu, 2008: 50).

3.1.1.2. Tebliğden Doğan Uyuşmazlıklar

Tebliğ, vergilendirme sürecinde tarh işleminden sonraki ikinci aşamada yer almaktadır. Beyan usulü dışında, mükellefler ve vergi sorumluları takdir olunan matrahlar ve tarh edilen vergilerden; ceza sorumluları kesilen cezalardan tebliğ aracılığı ile haberdar olurlar. Uygulamaya ilişkin bir idari işlem olan tebliğ, tarh ve tahakkuk işlemleri arasında bir köprü görevi üstlenir. Tebliğ, ayrıca, sürelerin işlemeye başlamasında ve hesaplanmasında da belirleyici rol oynamaktadır (Öncel vd, 2003: 103).

Tebliğ, vergilendirmeye ilgili olan ve hüküm teşkil eden konuları yetkili makamların mükelleflere ya da ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olup, tahakkuk fişinin haricinde vergilendirme ile ilgili bir kavramdır. Burada hüküm ifade eden vesika ve yazı adresleri bilinmekte olan gerçek ve tüzel kişilere posta aracılığı ile ilmuhaberli taahütlü olarak, adresi bilinmeyen kişilereyse ilan yoluyla tebliğ edilmesi ve ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin dairece ya da komisyonca yapılabilmesi tebliğin esaslarını oluşturmaktadır (Gınalı, 2011). Tebliğ çeşitleri şunlardır (Eren, 2006: 18-19):

a. Posta ile tebliğ: Vergi Usul Kanununun 102. maddesine göre tebligat posta ile yapılır. Bunun için bakanlıkça belirlenmiş tebliğ zarfları kullanılır. Ayrıca mükellefin resmi belgeyi aldığını belirlemek üzere bir de tebliğ alındısı belgesi zarfın üzerinde bulunur. Bu belge mükellef ya da yetkili kişilerce tarih konulmak suretiyle imzalanmakta ve vergi dairesine iade edilmektedir. Zarfın üzerinde muhatabın kimlik bilgileri ve adresinin yanında tebliğ edilen belgenin türü, adedi, tarihi, numarası ve hesap numarası gibi bilgilerde bulunur. Mükellef adresinde bulunmazsa tebliğ bir kere daha tekrarlanır yine adresinde bulunmazsa bu kez ilan yoluyla tebliğ yapılır.

b. Memur aracılığı ile tebliğ: Maliye bakanlığı hiçbir sınırlama olmaksızın bu yola başvurabilmektedir. Bakanlık tebliğleri posta yerine memur aracılığı ile yaptırmaya yetkilidir. Tebliğ tarihi memurun mükellefe yazı ve belgeyi teslim edip imzasını aldığı gündür.

c. Daire ve komisyonda tebliğ: Vergi Usul Kanununun 93/2. maddesi, tebliğ işlemlerinin ilgilinin kabulü şartı ile daire ya da komisyonda da yapılabileceğini kabul etmiştir. Bu usulde tebliğ günü mükellefin belgenin tebliğ edildiğine ilişkin olarak imzasının alındığı gündür.

d. İlan yoluyla tebliğ: Muhatap adresinin hiç bilinmediği hallerde, muhatap bilinen adresini yanlış ya da değiştirmiş ve bu nedenle gönderilmiş olan mektup geri dönerse, başka nedenlerden ötürü posta ile tebliğ yapılması mümkün değilse ya da yabancı memlekette bulunanlara tebliğ yapılması mümkün değilse ilan yolu ile tebliğ yapılır. İlan yazısını tebliği yapan vergi dairesi ilan koymaya mahsus mahalline asar ve numaralı bende göre ilana çıkarır.

Türk hukukunda, tebliğ işlemleri 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda düzenlenmiştir. Yargı mercileri, genel ve katma bütçeli daireler, belediyeler, köy tüzel kişileri, barolar ve noterler tarafından yapılacak her türlü tebligat, bu kanun hükümlerine tabidir. Bununla birlikte, vergilendirme işleminin kişilerin temel hak ve hürriyetleri doğrudan olması nedeniyle, VUK'da vergiye ilişkin tebliğ işlemleri konusunda özel hükümlere yer verilmiştir (Öncel vd, 2003: 104).

3.1.1.3. Tahakkuktan Doğan Uyuşmazlıklar

213 sayılı VUK'nun 22 maddesinde verginin tahakkuku; *“tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken bir sayfaya gelmesi”* şeklinde tanımlanmış olup, kanundaki tanıma göre tahakkuk, vergilendirme sürecinde bulunan idari işlemlerden birinden ziyade, vergi borcunun ödenecek duruma gelmesi aşamasını tanımlamaktadır. (Gündoğdu, 2008: 18).

Kanunda geçen bu aşama, süresinde vergi davası açılmamasıyla kendi kendine veya vergi mahkemesinin ya da Danıştay'ın açılan davayı reddetmesi halinde gerçekleşmektedir. Bu tahakkuk aşamasının başkaca bir idari işlem veya tasarrufa gerek kalmadan kendi kendinden gerçekleşme niteliği, bu aşamayı vergileme sürecinin diğer süreçlerden farklılaştıran bir nitelik olarak ortaya koymaktadır. Kanunun ilgili maddesinde verginin tahakkuku *“tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken bir sayfaya gelmesi”* şeklinde

yer almakta olup, ilgili maddede yer alan söz konusu tanımdan görüldüğü gibi tahakkuk, vergilendirme sürecinin diğer aşamalarından farklılaştıran bir nitelik olarak ifade edilebilir (Gündoğdu, 2008: 18).

Vergi Usul Kanunu'nun 25. ve 93. maddesine göre beyana dayalı tarhiyatta tahakkuk fişinin ayrıca tebliği gerekmez. Mükellefin beyanına göre tarh edilen vergilerde vergi tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk edilmektedir. Tahakkuk fişinin mükellefe verilmiş olması tebliğ yerine geçmekte ve ayrıca tebliğ işlemlerine gerek kalmamaktadır. Gerek görüldüğü takdirde tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ yoluna gidilmektedir. (Kırbaş, 1998: 130).

Tebliğ yerine geçen bir diğer işlemde mükelleflerin bağlı buldukları vergi dairesine başvurarak ibraz edecekleri vergi karnelerine işlenmek suretiyle tamamlanmaktadır. Aksi halde tebliğ yoklama fişine dayanılarak yapılmaktadır. Bu usul ücret elde eden hizmet erbabının vergilerinde geçerlidir. Bir diğer değişik tebliğ türü de idarece tarhta ortaya çıkmaktadır. Bu usulde mükellefin bilinen adresine iadeli taahhütlü tarh edilen vergi gönderilmektedir. Aynı zamanda vergiye ilişkin bilgiler vergi dairesindeki ilan tahtasına asılır. Bu durum bir tutanakla belirlenir. Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken dava açma süresi mükellefin bilinen adresinde tebligat yapıldığı hallerde tebliğ tarihinden aksi halde tutanakla tespit olunan ilan tarihinden başlar (Kırbaş, 1998: 130).

3.1.1.4. Teshilden Doğan Uyuşmazlıklar

Vergi tahakkuk fişinin dışında, vergilendirmeyle ilgili olan, bir hükmü ifade eden bütün belgeler ve yazılar, adreslerinin belli olduğu gerçek ve tüzel kişilere posta aracılığıyla iadeli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebliğ edilmektedir. Tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ edilmemesinin nedeni, vergilendirme sürecinin tahakkuk aşamasında, ilgilinin yapılan işlem konusunda bilgi sahibi olmasıdır. Beyannameye dayanan tarh usulünde, vergi, mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edildiğinden ve tarh işlemi tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile gerçekleştiğinden, tebliğ edilmesi gereken herhangi bir husus bulunmamaktadır. İkmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde ise tarh edilen vergi ve kesilen ceza, önce ihbarname tebliği yolu ile bildirilmektedir (Oktar, 2010: 117).

Verginin gerek hesap hataları gerekse vergilendirme hataları nedeniyle hatalı olarak tarh edilmesi vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında uyumsuzluğa neden

olmaktadır. Ortaya çıkan vergilendirme hatasının vergi idaresince re'sen ya da mükellefin başvurusu üzerine düzeltilmemesi ortaya çıkan uyuşmazlığı büyütmemekte mükellefe yargı yoluna başvurmadan başka bir çare bırakmamaktadır. Uyuşmazlığın yargı yoluna başvurulması her iki tarafında zaman ve para kaybına yol açmaktadır (Eren, 2006: 17).

3.2. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜMÜNDE TARAFLAR

2576 sayılı Kanunun "*Vergi Mahkemelerinin Görevleri*"ni düzenleyen 6. maddeye göre vergi mahkemeleri; genel bütçeye, il özel idaresi, belediye ve köye ait vergiler, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarıyla tarifelere ilişkin davaları ile bu kapsamdaki konularda AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümler kanun kapsamına girmektedir. 2576 sayılı Kanunun "*Vergi Mahkemelerinin Görevleri*"ni düzenleyen 6. maddesine göre, Vergi Mahkemeleri VUK'un 1. maddesinde belirtilen VUK'un kapsamına giren vergiler itibariyle konusu VUK'un 378. maddesinde tanımlanmış vergi uyuşmazlıkları ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına girip aynı Kanunun 242. maddesi uyarınca idari yargıda dava edilebilecek konuları ve bunların tahsiline ilişkin uygulamalardan doğan uyuşmazlıklar çözümlenir (Akkaş, 2013: 40).

Vergi uygulamalarından kaynaklanan vergi idaresi ile vergi ödevlileri arasında ortaya çıkan problemlerin çözülüp vergi alacaklarının tahsil edilmesi amacıyla vergi hukukunda çözüm yolları gösterilmiş olup, uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna gidilmesine gerek kalmadan çözümler üretilmektedir. Öte yandan idarenin kendi kendine veya ilgili tarafların başvurusu durumunda problemlerin çözüme kavuşturulmasına "*barışçıl yollar*" veya "*vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları*" olarak ifade edilmekte olup, teknik anlamda bir yargı mercii önünde uyuşmazlık durumuna gelmeden problemin ortadan kaldırıldığı için bu yollar barışçıl yollar olarak ifade edilmektedir (Karakoç, 2007: 38).

Ekonomik hayatın devamlı bir şekilde değişmesi, vergi kanunlarının da değişmesine neden olmaktadır. Bu ise vergi kanunlarının uygulanmasında güçlükler ortaya çıkarmakta olup, bu durumdan etkilenenler yalnızca vergi yükümlüleri değildir. Vergi memurları da uygulamada birçok hata yapabilmekte olup vergi dairelerinin,

kanunları çoğu kez dar anlamda yorumladığı ve yükümlülere de çoğu kez “*krimanilistik*” baktığını gözlemek mümkündür (Giray, 1982: 106).

VUK'nun 377. maddesindeki hükme göre, mükellefler ve adına vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açmaya yetkili oldukları, yani açılacak davada taraf olabilecekleri belirtilmiştir. Mükellef veya adına ceza kesilen kişi, gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilecektir. Küçüklük ve kısıtlılık halleri ile tüzel kişiler bakımından kanuni temsilciler dava açmaya yetkilidir. Ayrıca vekil vasıtasıyla dava açmak da mümkün olup, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri uyarınca, bu vekilin avukat olması gerekmektedir (Örnek, 2011: 6).

BÖLÜM 4. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜMLENMESİ

Çalışmanın bu bölümünde, vergi uyuşmazlığının çözümlenmesi aşamaları ve bu aşamalardaki işlemlerin incelenmesine yer verilmiştir.

4.1. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

Vergi uyuşmazlığının çözüm yollarının tanımlanması gerekirse ilk olarak idari çözüm ile yargısal çözüm ayrımı ön plana çıkmakta olup idari çözümler, vergi yükümlüsüyle vergi daireleri arasında uyuşmazlık konusunun bir takım barışçı tekniklerle, uzlaşarak veya idari denetim ilkeleri çerçevesinde çözülmesiyle ilişkili yöntemlerdir. İdari çözümler için iki özellik mevcut olup bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur. Öte yandan idari yollara başvuru yapıldıktan sonra duruma göre yargısal çözümün istenmesi mümkündür. Barışçıl çözümler üzerinde anlaşmaya varılamayan veya bu yollara hiç gidilmeden, yargısal açıdan bir “*çekişme*” haline gelen uyuşmazlık türleri vergi yargısının görev alanına girer. Bir vergi davası açma, kanun yollarına başvurma sayesinde çekişme durumunun çözümü mümkündür (İşbilir, 2008: 28).

Günümüzde vergilerin büyük bir kısmı beyan esasına göre toplanmaktadır. Bu da mükellefin bilgi noksanlığı, vergi kanunlarını tam olarak yorumlamada yetersiz kalmaları, yazım hataları veya kötü niyetli bir şekilde vergi matrahlarını olduğundan az gösterme çabaları yüzünden büyük vergi kayıplarını oluşturmaktadır. Bunun üzerine vergi denetimleri artmış, denetimle birlikte uyuşmazlıklar da yüksek bir seviyeye çıkmıştır. Uyuşmazlığın idari aşamada çözülememesi durumunda olay yargıya taşınır, ancak yargıda uyuşmazlığın çözümü çok uzun zaman almaktadır. Bu durum hem mükellef hem de vergi idaresi açısından zaman ve gelir kaybına yol açmaktadır. Sonuç olarak vergi sistemi istenilen ölçüde gelişmemektedir. Uzun vadede bu durum karşısında mükelleflerin tepkisi artmakta ve bu da sosyal bunalımlara neden olmaktadır (İnen, 1979: 49-50).

Vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm türleri yükümlüyle vergi daireleri arasında uyuşmazlığa neden olan konunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkesine dayalı olarak ortadan kaldırılmasını amaçlayan yöntemler olup uyuşmazlığın bu yöntemlerle çözümlenmesi, kanunun çekişmesiz olarak ve yargı yolunun belirlediği uğraşlar içine girmeden ödenmesi gereken bir vergi veya cezanın bulunması söz konusu olabilir. Bu durumda ise bunun taraflar açısından uygun şekilde ödenmesinin sağlanmasıdır (Yorulmaz, 2010: 10).

Vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinin getirdiği kolaylıklar vergi idaresi açısından, vergi alacağının tahsilinin gecikmesini ve değişik vergi yargısı kararı sebebiyle bu alacakların değer kaybına uğrayıp şüpheli hale gelmesini engellemek, davasını savunmak için harcayacağı zaman ve bunun için yapacağı masrafları tasarruf etmek ve son olarak da tarafların birbirleriyle yakınlaşmasına sağlamaktadır. Bu durum mükellef ve vergi sorumlusu açısından da benzerdir. Mükellef uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi ile haklarını savunmak için avukat tutma veya çeşitli yargı organlarıyla uğraşma gibi zorluklardan kurtulacak, psikolojik olarak da rahatlayacaktır (Aksoy, 1990: 125).

4.1.1. Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi ve uzlaşmaya sağlanamaması, daha evvel açıkladığımız üzere farklı niteliklerle ifade edilse de aynı sonucu, uzlaşmanın sağlanamamasını doğurmaktadır. Nitekim VUK'nun Ek 11. Maddesinin 3. fıkrasına göre; *“Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması durumunda mükellef veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler”* denmektedir. Uzlaşmanın sağlanamamasının mükellef açısından olumsuz sayılabilecek tek getirisi budur. Mükellef veya ceza sorumluları tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmadan sadece birine başvurabilmektedir. (Tuncer, 2007: 55).

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran mükellef veya ceza sorumluları uzlaşma sağlansa da sağlanmasa da tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme haklarını kaybetmemektedirler. Bunun istisnası olarak tarhiyat öncesinde uzlaşma talebinde bulunan tarafların, tayin edilen uzlaşma günü gelmeden evvel, inceleme raporunu düzenleyen kişilere ya da komisyonlara sekretarya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğinin

yazılı olarak bildirmesidir. Böylece tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmamış gibi işlem tesis edilir ve verginin tarhi ve/veya cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olması durumunda mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma isteyememesi uzlaşmaya uygun ve makul bir hükümdür. Ancak uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılamamış olması durumunda mükellefe ikinci bir hak tanınmayarak, farklı bir yapıya sahip olan tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanabilme yolunun kapatılması uzlaşmadan beklenen faydaları azaltmakta ve uyuşmazlığın çözümünü yargı organlarına bırakmaktadır (Tuncer, 2007: 55).

Uzlaşmanın konusunda önemli bir değişiklik yapılarak vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Getirilen yeni düzenleme ile ancak verginin aslında uzlaşma yapılabilecektir. Daha önceki dönemlerde, genel olarak vergi aslı konusunda uzlaşma komisyonlarınca bir indirim yapılmamakta cezalarda ise önemli oranlarda indirim yapılmaktaydı. Bu durum vergi cezalarının caydırıcılığı ilkesini zedelemekteydi. Getirilen yeni düzenlemede uzlaşmanın vaki olması durumunda ceza uzlaşılan vergiye göre belirlenecektir (Ufuk, 2002: 103).

Vergi hukukumuzda göre uzlaşma mükellefle idare arasında meydana gelen uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmadan önce taraflar tarafından konuşulma ve görüşülme suretiyle giderilmesi yani verginin veya cezanın miktarı konusundaki taraflar arasında uyuşmanın sağlanması suretiyle anlaşmazlığın çözümlenmesidir. (Ufuk, 2002: 103).

Uzlaşma müessesesinin hem mükellef hem de idare açısından sayısız yararları vardır. Vergi uyuşmazlıklarının büyük bir kısmı bu şekilde çözümlenebilmektedir. Uzlaşmanın kabul edilmesinde izlenmekte olan asıl hedef uyuşmazlıkları kolayca giderip vergi alacaklarının hazineye giriş süresini kısaltmak olup, mükellef uzlaşma sonucu ödeyeceği cezanın önemli bir bölümünden, verginin ve gecikme faizinin ise bir kısmından kurtulmaktadır. Bunun yanında yargı kuruluşlarında yıllarca süren zaman ve masraf kaybına neden olan davaları izleme zorunluluğundan kurtulmaktadır (Kızılot, 2000: 232).

Mükelleflerin mevcut olan en güncel adreslerine uzlaşmaya davet yazısı tebliğinin edilememesi ya da yazıda bildirilmiş olan yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması durumunda uzlaşma temin edilememiş kabul edilmekte olup mükellefe

gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi, tebliğ edilememe durumunu ifade etmektedir. Mükelleflerin uzlaşmanın talep edilmesinden vazgeçtikleri durumlarda ya da uzlaşma gününden önce, inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona bu konuyu yazılı olarak bildirmek zorundadır. Bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamış sayılmakta olup, mükelleflerin uzlaşmaya davete uymaması halinde uzlaşma temin edilememiş sayılmakta ve tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalmaktadır (GİB, 2007: 11).

4.1.2. Ceza İndirimi

Vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm yollarından birisi ceza indirimi olup, re'sen, ikmalen ve idare tarafından tarh edilen vergilerde yükümlü ya da sorumlu vergi mahkemesine dava açma süresi içerisinde ilgili vergi dairesine yazılı olarak başvurmak suretiyle tarh edilmiş olan vergi veya vergi farklarını ve yasaca belirlenmiş olan indirimden geri kalan vergi zıyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını vadesinde veya teminat göstererek vadesinin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirdiği durumda vergi zıyaında kesilen cezanın birinci defada yarısı, daha sonra kesilen cezaların üçte biri, usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir (Eren, 2006: 26-27).

VUK'da 376. madde olarak getirilen bu müessese ile adlarına tebliğ edilen vergi ile kesilen cezayı, itiraz etmeksizin ve dava konusu yapmaksızın kabul ederek ödemek suretiyle iyi niyetlerini ifade eden mükellefin vergi cezalarında, belli kriterler altında indirim yapılması kabul edilmektedir (Akkaş, 2013: 47).

Cezada indirim müessesisiyle, kaçakçılık veya kusur nedeniyle kesilen cezanın birinci defada yarısının, daha sonra kesilen cezalarında üçte birinin indirilmesi kabul edilmiştir. Bu indirim vergi aslına bağlı olsun olmasın tüm usulsüzlükler için üçte bir oranında belirlenmiştir. İndirimden yararlanabilmek için ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde başvuruda bulunulması ve vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmını vadesinde ödenmesi ön koşul olarak aranmıştır. Vergi ve indirilmiş cezaya ilişkin ödemenin vadesinde yapılmaması ya da mükellefin itiraz yoluna başvurması durumunda, yapılan indirim hakkından mükellef vazgeçmiş kabul edilir (Akkaş, 2013: 47).

4369 sayılı Kanunun (Bir çok kanunda değişiklik yapan kanun) 17. maddesiyle başlığı "Vergi zıyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme" olarak

değiştirilen 376. maddede bu kez ise; kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları “vergi zıyaı cezası” olarak değiştirilmiş, cezada indirim; vergi zıyaı cezasında birinci defada yarısı, daha sonra kesilen cezalarda üçte biri oranında kesileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca cezada indirim, yine ihbarnamelerin tebliğinden sonra istenebileceği gibi tarhiyat sonrası uzlaşmanın ardından cezada indirimin istenebileceği konusunda da değişiklik yapılmamıştır (Akkaş, 2013: 48).

4.1.3. Hatalar ve Düzeltme Yolları

Vergi hatası kavramı, vergiyle ilgili hesaplarda ya da vergilemede meydana gelen hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmaktadır (VUK Md.116). Vergi hataları mükellefler tarafından yapılabileceği gibi vergi idaresi tarafından da yapılabilir. Ancak, vergi hatasından söz edebilmek için yapılan işlemin kanunda belirtilen hatalardan birinin kapsamına açıkça girmiş olması gerekir (Pehlivan, 2009: 114).

Verginin konusuna doğrudan girmeyen veya vergi konusundan istisna olan gelir servetler, değerler, belgeler ve işlem üzerinden vergi tahakkuk edilmesi veya açık olarak vergiye tabi olmayan ya da vergilerden muaf olan kimselerden, isim benzemesi neticesinde vergi istenmesi, vergilendirmede ortaya çıkabilecek hatalardan birisidir. Verginin asıl mükellefleri yerine başka kişilerden verginin istenmesi veya vergilendirme ya da muafiyet döneminde yanlış belirlenme neticesinde, verginin noksan ya da fazla istenmiş olması vergilendirme işlemlerinde yapılan diğer hatalara örnek olarak gösterilebilir (Arıkan, 2013: 18).

Vergilendirmeye ilgili beyannameler, tahakkuk fişleri, ihbarnameler, tekalif cetvelleri ve kararda matraha ait değer ya da indirimlerin noksan ya da fazla gösterilmiş olması hata olup, matraha ulaşılırken bunun unsurlarında (örneğin, geçmiş yıl zararların indirilmemesi vb.) aritmetiksel olarak işlem yapılmaması veya yapılan işlemin hatalı yapılması şeklinde karşımıza çıkar. Matrahı etkileyen aritmetiksel hesaplarda yanlışlık yapılması uygulamada sıklıkla karşılaşılan durumlardandır (Şenyüz, 2005: 160).

Vergi miktarında hataları verginin oran ve tarifesinin yanlış tespiti, mahsubun yapılmaması ya da yanlış yapılması, birinci bentte yazılı vesikada verginin noksan ya da fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır. Mesela Gelir vergisi başlangıç oranının yüzde on beş yerine yüzde on ya da yüzde yirmi olarak uygulanması, ücretlerde gelir

vergi kanununda öngörülen indirimlerin dikkate alınmadığı durumda vergi fazla hesaplanması, tevkif yoluyla ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış olması veya yanlış yapılmış olmasıdır (Kırbaş, 2006: 176).

5422 sayılı VUK'tan önce, "vergi hataları" kavramı, mevzuatımızda "maddi hata" deyimini şeklinde yer almıştır. 3692 sayılı *Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun*'un 23. maddesinde, "maddi hata olarak" nitelendirilen ve alt grupta toplanan hata türlerine rastlanmaktadır. Ayrıca aynı Kanunun 23. ve 24. maddelerinde, "itiraz hakkı olan" ve "itiraz hakkı olmayan" vergilerdeki maddi hataların ne şekilde düzeltilebileceği açıklanmaktadır. 3692 sayılı Kanun'u yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı VUK ile ilk kez "vergi hatası" deyimine yer verilmiştir (Akkaş, 2013: 46).

4.2. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİ

Bazı durumlarda verginin tarafları arasında ortaya çıkan bir kısım vergi uyuşmazlıklarının bağımsız yargı organları tarafından çözülmesi gerekli olabilmektedir. Bu amaçla, birçok ülkede vergi uyuşmazlıklarının çözülmesine yönelik olarak kurulmuş yargı organları bulunmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları nedeniyle başvuru vergi yolu vergi yargısı olarak adlandırılır. (Atar, 1994: 177).

Vergi yargısı, vergi uyuşmazlıklarının yargı organları tarafından yargısal usullere göre çözülmesini sağlayan yoldur. Subjektif vergilendirme işlemlerinin hukuki denetiminin yapılması vergi yargısı aracılığıyla gerçekleşmektedir. Ayrıca vergi yargısı, geliştirdiği içtihatlar ve ortaya koyduğu yorumlarla da vergi hukukunun gelişmesine katkıda bulunmaktadır. Vergi yargısı hangi yargı yolunda yer alırsa alsın iki temel fonksiyonu yerine getirir. Bunlardan birincisi içtihatlar yoluyla vergi kanunlarının uygulanmasına ve vergi hukukunun gelişmesine yardımcı olmak, ikincisi de vergilendirme alanında idarenin yargısal denetimini yapmaktır bu da vergi adaletinin gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır (Atar, 1994: 177).

4.2.1. Vergi Davasının Konusu ve Vergi Davası Açma Hakkının Doğması

Bilindiği gibi gelirin yedi tane unsuru vardır. Bu gelir unsurları GVK'nın konusunu oluşturmaktadır. Gelir unsurlarının ayrı olmasının vergilendirme açısından hiçbir önemi bulunmamaktadır. Yani farklı farklı gelir unsurlarının elde edilmesi önemli değildir. Önemli olan verginin aynı olmasıdır. Örneğin, ticari faaliyeti bulunan bir kimsenin aynı zamanda zirai kazancı ve gayrimenkul sermaye iradı bulunduğunu düşünelim. Söz konusu mükellef zirai kazancını ve gayrimenkul sermaye iradını beyan etmediğinde üç gelir unsurundan birini beyan edip diğer ikisinden vergi kaçırması durumdadır. Bu durumda yapılan tespitler sonucu belirlenen matrah farkı için mükellefin ikmalen tarhiyat yoluyla vergilendirilmesi gerekmektedir. Çünkü farklı üç türlü gelir unsuru bulunmasına karşın, bu üç türlü gelir unsuru da gelir vergisinin parçasıdır ve gelir vergisinde de ticari kazanç nedeniyle önceden bir tarhiyat yapılmıştır. Önceden tarhiyat yapılmış olması da re'sen değil ikmalen tarhiyatı gerekli kılmaktadır (Arıkan, 2001: 14).

4.2.1.1. İlave Bir Verginin Tarh Edilmiş Olması

Türk vergi sisteminde kabul edilen ana tarh yöntemi, beyannameye dayanan tarh yöntemidir. Bu tarhiyat yönteminde, idare mükelleflerin yazılı olarak beyan ettiği matrahın üzerinden vergileri tarh ve tahakkuk ettirmekte olup, beyannameye dayanan tarh yönteminde, vergilendirme sürecinde yer alan idari işlemlerden tarh ve tahakkuk işlemleri aynı esnada yerine getirileceğinden, genellikle bir tebliğ işlemine gerek kalmaz. Yazılı beyan esas olmakla birlikte, kanunlarda istisnai olarak sözlü beyana da yer verildiği görülmektedir (Oktar, 2010: 108).

4.2.1.2. Ceza Kesilmesi ve Muhataba Tebliğ Edilmiş Olması

İkmalen tarh edilen vergi, ihbarname ile mükellefe tebliğ edilerek, takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde, kararın ve re'sen matrah takdirini gerektiren inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye eklenmektedir. Mükellef dava açmazsa; dava açılır, ancak, taraflarca kanun yollarına başvurulmazsa ya da bütün kanun yolları tüketildiğinde, vergi kesinleşir. İşlem mahkemece iptal edildiği takdirde ise vergi terkin edilir (Karakoç, 2007: 246).

4.2.1.3. Vergi Hatalarının Şikâyet Yoluyla Düzeltilmesi Başvurusunun Reddi Durumunda Dava Açılması

Yasaya göre altmış gün süresinde idare tarafından verilen cevap kesin olmadığı hallerde, mükellefler bu cevapları taleplerin reddi sayarak kesin cevabı beklemeden dava açabilir. Öte yandan bu durumda, bekleme süresi başvurunun tarihinden itibaren altı aylık hak düşürücü süreyi geçemez. Öte yandan mükellefler kesin cevabı beklemeyi de tercih edebilirler. Bunun yanında kesin cevap verildiği tarihten itibaren otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilmektedir (WEB_5).

4.2.1.4. Uzlaşmanın Vaki Olmaması veya Temin Edilememesi Durumunda Dava Açılması

Bir vergi uyuşmazlığında uzlaşma talebinde bulunan mükellefler, uzlaşma talep ettiği vergiye ancak uzlaşma olmadığı ya da uzlaşmanın temin edilmediği durumlarda yargı yoluna başvurabilmekte olup, uzlaşmanın sağlanmadığına ilişkin tutanağa idarenin nihai teklifi yazılmaktadır. Mükellef dava açma süresi sonuna değin teklif verilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirdiği durumda bu takdirde uzlaşma sağlanmış kabul edilmektedir (WEB_6).

4.2.1.5. Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma Talebini Yetkisizlik ve Süre Aşımı Nedeniyle Reddetmeleri Durumunda Dava Açılması

Uzlaşma Komisyonlarının vergi idarelerini temsil eden yapı gibi değil, kamusal gücü kullanan idare gibi davranmaları neticesinde, tek yanlı iradeyle tesis edilen kesin ve yürütülmesi gereklilik arz eden işlemler olup, uzlaşma talebinin yetkisizlik ya da süre aşımı gibi sebeplerle reddine ait işlemler ve tarhiyat sonrasında uzlaşma komisyonunun kararları idari dava konusu olabilmektedir (Kızılot, 1998: 7).

4.2.1.6. Takdir Komisyonlarının Bazı Kararlarına Karşı Dava Açılması

Mükelleflerin başvurularına göre emsal olan bedelin tespit edilmesi (Vuk M. 267) TKK Tebliğini İzleyen Gün otuz gün; Defter ile belgelerini kaybetmiş olan mükelleflerin başvurusu üzerine MTTK Kararının tebliğini takip eden Gün otuz gün; Bina Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerinin Tespiti (Vuk Mükerrer Madde

49/A) Resmi Gazete’de İlan Tarihini İzleyen Gün on beş gün; Arsalara ve Araziye Ait Asgari Ölçüde Birim Değer Tespiti Takdir Komisyonu Kararının Tebliğini İzleyen Gün 15 Gün içinde dava açabilmektedir (WEB_6).

4.2.1.7. İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz İşlemlerine Karşı Dava Açılması

Vergi davasında uyuşmazlıkların görüm ve çözümü için uygulanacak hükümlerin düzenlendiği ve 213 sayılı Kanunda yer alan hükümler ile 2577 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılması sebebiyle, ihtiyati hacze karşı dava açılması durumunda, bu davaların görümü ve çözümüne ilişkin usullerin 2577 sayılı Kanunda yapılan düzenlemelere tabi kılınmaktadır (WEB_7).

4.2.1.8. İhtirazi Kayıtlarla Yapılan Beyanda Dava Açılması

Vergi mükellefinin beyan ettiği matrah ya da matrah kısmı üstünden tarh edilecek vergilere ihtirazi kayıt koyulmasının sebebi, beyan edilen matrah ya da matrah kısmının vergiye tabi olup olmadığı konusundaki tereddütlerinden ileri gelmekte olup bu tereddüdün sebebi, ilgili mevzuatın yeterince açık olmamasıdır. Bunun yanında vergi idaresinin konu hakkında görüş bildirmemiş olması ya da vergi idaresinin konu hakkında görüş açıklasa da vergi idaresinin konuya ilişkin görüşünün doğruluğu hususunda şüphe duyulması da tereddüt nedenidir. (Kızılot, 1998: 7).

Vergi mükelleflerinin beyanlarına dayanan vergilere ilişkin vergi idaresiyle farklı görüşe sahip olursa meseleyi iki şekilde yargıya taşıyabilirler. Bu şekillerden ilki idarenin yorumunun tersine ve kendi yorumu yönünde beyanda bulunması ile vergi idaresi tarafından re’sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen vergi ve cezalara karşı yargı yoluna gitme olup ikincisiyse, vergi idaresinin görüşüne göre beyanda bulunmak fakat ihtirazi kayıt şerhi koyma yoluyla meseleyi yargıya taşımaktır (WEB_8).

4.2.2. Vergi Davasının Tarafları

Mükellef vergi itirazından dolayı vergi mahkemesine başvurursa mahkeme sonuçlanana kadar verginin tahsili durur. Şayet mükellef davayı kazanırsa vergiden kurtulur. Vergi mahkemesi kararının mükellefin aleyhine çıkması durumunda vergi tahakkuk eder. Fakat buna rağmen vergi yine de kesinleşmemektedir. Bu durumda, mükellefin bölge idare mahkemesine veya Danıştay’a itiraz ve temyiz hakkı vardır.

Mükellefin bu başvurularında teminat göstererek yürütmeyi durdurmayı istemesi ve nihayet bu isteğinin kabul edilmesi durumunda ödemeyi mahkeme kararına kadar erteleme imkanı olur. Verginin kesinleşmesi bu yargı organlarında geçerli başvuru yollarının tüketilmesi neticesinde mümkün olur. Şayet mükellef davayı kazanırsa daha önce ödediği vergileri geri alma hakkını elde eder. Mükellefin davayı kaybetmesi durumunda, eğer vergi daha önce ödenmişse yeni vergi ödemesi söz konusu olmayacaktır (Bilici, 2011: 67).

Danıştay, vergi ve gümrük idarelerinin işlemlerinin vergi uyumsuzluğu kapsamında idari yargıda dava konusu edilebilmesi koşulu olarak bu işlemlerin tek taraflı, icrai nitelikte, kesin ve yürütülebilir olmasını araştırmaktadır. Muhatabı üzerinde hukuki sonuçlar doğuran bu niteliklere haiz vergilendirme ve ceza kesme işlemleri vergi uyumsuzluğuna konu olabilecektir. Yetkili makamların vergiyle ilgili kesin ve yürütülmesi zorunlu olan tüm işlemleri vergi davalarına konu ve bu yoldan yapılacak vergisel denetim, yetkilerin hukuka uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını, İYUK'un 2.maddesi kapsamında saptamaktan ibarettir (Duran, 2006: 64).

Mükellefiyet ve vergilendirmeye ilişkin uyumsuzluk konuları genel olarak mükellefiyetin tesisi, vergi matrahının saptanması, vergi tutarının hesaplanması, indirim, muafiyet ve istisnaların uygulanması, tarhiyatın yapılması ve tebliği işlemlerine ilişkindir. Ceza kesme işlemlerine yönelik uyumsuzluklar da, vergi cezasını gerektiren olayın tespitinden, ceza türünün ve muhatabının belirlenmesine, cezanın hesaplanmasına ve tebliğine ilişkin konularda ortaya çıkmaktadır. (Karakoç, 2007: 22).

Tahsil uyumsuzlukları ise, ağırlıklı olarak tebliğ edilen ödeme emri ile ilgili olup; takip edilen kişinin borcunun olmadığı, tamamen ya da bir kısmının ödendiği veya zamanaşımına uğradığı savlarından kaynaklanmaktadır. Bunun yanı sıra, tahsil aşamasına ilişkin uyumsuzluklar kamu alacağına ilişkin borçludan teminat istenmesi, tahakkuka veya ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulaması, tecil ve terkin taleplerinin reddi konularında da ortaya çıkmaktadır (Karakoç, 2007: 22).

Vergi mahkemeleri 2576 Kanuna göre, genel bütçe, il özel idareleri, belediyeler ve köylerin almış oldukları vergi, resim ve harçlardan dolayı ortaya çıkan uyumsuzlukları çözümlediğine göre, katma bütçeli kamu kuruluşlarının mali yükümlülüklerinden doğan uyumsuzlukların idare mahkemelerince çözümlenecektir. Aynı şekilde katma bütçeli kamu kuruluşlarından başka sosyal güvenlik kurumlarına

ödenen aidatlardan çıkan uyuşmazlıklar ile mali yüküm sayılabilecek kamu kuruluşlarının kamusal gelirlerinden çıkan ihtilaflar da idare mahkemelerinde çözümlenecektir (Örnek, 2011: 46).

4.2.3. Vergi Uyuşmazlığında Yetkili Yargı Organları

Ülkemizde vergi yargısı 1982 senesinin öncesinde karmaşık bir yapıya sahipken, bu tarihten itibaren vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi için vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri kurulmuştur. Danıştay'a ise ilk derece ve üst derece yargı mercii olup vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıkları konusunda ilk derece mahkemesidir. Mahkemeler tek yargıyla ya da kurul halinde görev yaparken, vergi mahkemelerinin tek yargıyla verdiği karara karşı bölge idare mahkemelerinde temyiz yoluna gidilmektedir. Öte yandan kurul halinde verilen kararlara ise Danıştay'da temyiz yoluna gidilmektedir. BİM'leri, yargı çevresindeki vergi mahkemelerinde tek yargıcın verdiği kararları itiraz üzerine inceleyeme ve kesin şekilde hükme bağlama ve vergi mahkemeleri arasında çıkacak görev ve yetki uyuşmazlıklarını çözümlenmek üzere kurulmuş yargı organlarıdır. Danıştay Anayasa ile görevlendirilmiş olan Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercii olarak görev yapmaktadır (İşbilir, 2008: 33).

Danıştay vergi tarhiyatı önermeyen, fakat takip eden seneye devir eden zararın azaltılması neticesini veren vergi inceleme raporlarının gereklerinin yerine getirilmesi için tesis edilen idari işlemlerin idari davalara konu olacak kesin ve yürütülmesi gerekli olan işlem olduğu yönünde karar vermiştir. Vergi yükümlülerinin inceleme dönemine ilişkin ve izleyen seneye devreden zarar miktarlarının azaltılması neticesini veren vergi inceleme raporlarının gereklerinin yerine getirilmesi yolunda tesis edilen işlem, yükümlülerin haklarının kısıtlaması, daha sonraki aşamada vergilendirilmesini doğrudan etkileme ve yürütülmelerinin zorunlu nitelik taşıması sebebiyle idari davalara konu teşkil edecek yapıda görülerek vergi uyuşmazlığı kapsamında değerlendirilmektedir (Akkaş, 2013: 42).

4.2.3.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, Danıştay'ın ilk derece mahkeme sıfatıyla baktığı davaların dışındaki davalar hariç vergi yargısında ilk derece mahkemelerdir. Adalet Bakanlığı tarafından bölgelerin ihtiyaçlarına göre kurulur. 6.1.1982 tarihli 2576 sayılı kanunla vergi mahkemelerinin görevleri düzenlenmiştir (Eren, 2006: 29).

Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarında genel görevli, bağımsız ilk derece yargı merciileridir. Kuruluşuna ilişkin yasal düzenlemelere 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 2 nci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak, İçişleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle, Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. (Örnek, 2011: 32-33).

Vergi mahkemesinin kaldırılmasına ya da yargı çevresinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ve Gümrük ve Tekel Bakanlığından görüşler alınmak suretiyle, Adalet Bakanlığının önerisiyle Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından karar verilmekte olup, aynı yargı içinde birden fazla vergi mahkemesinin kurulması halinde, bu mahkemeler arasındaki işbölümü, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenir. Ayrıca, vergi mahkemelerinin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı kararlarının değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazete'de yayımlanır. 2576 sayılı Kanunun 4 üncü maddesine göre, vergi mahkemelerinde birer başkan ve yeteri kadar üye bulunur. Vergi mahkemeleri tek hakim ve kurul halinde olmak üzere iki şekilde görev yapmakta olup, başkan ile yeteri kadar üyeden oluşur. Kurul ise, başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder (Örnek, 2011: 32-33).

4.2.3.2. Bölge İdare Mahkemeleri

2576 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde Bölge İdare Mahkemelerinin kuruluşuna ilişkin yasal düzenlemelere yer verilmiş olup, buna göre, bölgeler tarafından sahip olunan coğrafi durumlar ve iş hacimleri dikkate alınarak Adalet Bakanlığı tarafından kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde İçişleri

ve Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak, kaldırılmasına ve yargı çevrelerinin değiştirilmesine İçişleri ve Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınır. Adalet Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir. BİM, başkan ve iki üyeden oluşur. BİM üyeliği görevi bölge idare mahkemesinin bulunduğu yerdeki idare ve vergi mahkemesi başkanlıklarınca yürütülür. Bölge İdare mahkemesinin bulunduğu yerdeki İdare ve Vergi mahkemeleri birden fazla değilse bölge idare mahkemesi üyeliği, o yer idare ve vergi mahkemeleri başkanlarınca yürütülür. BİM' in bulunduğu il merkezinde idare veya vergi mahkemelerinin birden fazla olmaları halinde, BİM'e üye olarak, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin konularda vergi mahkemesi başkanlarından en kıdemli iki başkan katılır. BİM başkanını kanuni sebeplerle yokluğunda BİM başkanlığına, başkanlarından en kıdemlisi başkanlık eder. Bu takdirde kıdem esasına göre idare veya vergi mahkemeleri başkanları, mahkeme başkanları yoksa bu mahkemelerin en kıdemli hakimleri, BİM'e üye olarak katılırlar (Örnek, 2011: 34-35).

06.01.1982 tarih ve 2576 sayılı kanunla kurulan bölge idare mahkemeleri, Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir. Bölge idare mahkemeleri, bölge idare mahkemesi başkanı ile iki üyeden oluşmaktadır. Bölge İdare Mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır (Eren, 2006: 29).

4.2.3.3. Danıştay

2575 sayılı Danıştay Kanununun 1 inci ve 2 nci maddelerine göre, Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. Bir Anayasa Kurumu alan Danıştay, bağımsızdır. 1982 Anayasasının 155 inci maddesinde düzenlenmiş bulunan 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 (Örnek, 2011: 36).

2575 sayılı Danıştay kanununun 1. maddesine göre Danıştay Türkiye Cumhuriyet Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. 2575 sayılı kanuna göre Danıştay meslek mensupları Danıştay

başkanı Danıştay başsavcısı Danıştay başkan vekilleri daire başkanları ve üyelerden oluşur. Danıştay; on bir dava dairesi ikisi idari olmak üzere on üç daireden oluşur. Dava dairelerinden 3, 4, 7, 9 ve 11. dava daireleri vergi uyuşmazlıklarına bakma görevini üstlenmektedir (Eren, 2006: 30).

4.2.3.4. Anayasa Mahkemesi

AYM, ek gelir ve ek kurumlar vergisi ile ilgili kararında, Kanun'un genel gerekçesinde de belirtildiği üzere, deprem sebebiyle ortaya çıkan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal bütünlüğün tesisi gibi sosyal ve ekonomik şartların mecburi durumlarında, ek vergi getirilmesinde kamu yararı gözetilmektedir. 1998 senesine ilişkin gelir ve kurumlar vergisi hesaplamalarında mükellefin özel durumu ve mali gücü dikkate alındığı için, dava konusu kuralla getirilen aynı seneye ait ek vergilendirmede, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkeleri esas alınmadığı ileri sürülememektedir. AYM, ek emlak vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi getirilmesine ilişkin hükümleri de kamu yararının gözetildiği gerekçesi ile Anayasa'ya aykırı bulmamıştır (Aslanpınar, 2013).

4.2.4. Vergi Yargılaması Usulüne İlişkin İlkeler

Vergi mahkemelerinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezaların kesilmesi, tadilatlar ve takdir komisyonlarının kararının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergide istihkak sahiplerine ödemelerin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gereklidir. Mükellef beyan ettiği matraha ve bu matrah üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava açamazlar (Karakoç, 2004: 53).

4.2.4.1. Vergi Yargılaması Usulüne İlişkin İlkeler

Verginin kesinleşmesi, o vergiye karşı dava açılmaması ya da kanun yollarına başvurulmaması demektir. Dava açma süresi dava açılmadan geçirilirse, herhangi bir kanun yoluna süresi içinde başvurulmazsa veya dava açıldığı ve bütün kanun yolları tüketildiği halde tarhiyat yargı mercilerince tamamen kaldırılmamış olursa, vergi kesinleşir. Vergi, beyannameye dayanan tarh usulünde tahakkuk fişinin, uzlaşmanın sağlanması halinde uzlaşma tutanağının düzenlenip imzalanması ile kesinleştiğinden tahakkuk da etmiş olur. Ancak, bunu bir verginin tahakkuk etmesi için kesinleşmesinin

zorunlu olduğu şeklinde de anlamamak gerekir. Nitekim ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde, vergi ancak belli durumlarda kesinleştikten sonra tahakkuk eder. Pek çok halde ise, tahakkuk ettiği halde henüz kesinleşmemiş olur (Oktar, 2010: 125).

4.2.4.2. Res-en Araştırma İlkesi

Vergi hakimleri dava ile ilgili incelemeyi yaparken tarafların ileri sürdüğu hususlara bağlı kalmayarak olayın aydınlanması için gerekli gördüğu hususlarda kendiliğinden araştırmayı genişletip derinleştirebilmektedir. İdari Yargılama Usul Kanunu 20/1. maddesine göre vergi mahkemesi taraflardan ve ilgililerden yasal süre içinde lüzumlu gördüğu evrak ve belgenin gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini talep edebilir (Eren, 2006: 31-32).

4.2.4.3. Yazılı Olma İlkesi

Vergi yargısında yazılı olma ilkesinin amacı, davayı hızlandırmak suretiyle uyuşmazlığı en kısa zaman içinde çözümlenektir. Bu ilke, İdari Yargılama Usul kanunu 21/2. maddesinde şu şekilde hüküm altına alınmıştır: “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır*” (Eren, 2006: 32).

4.2.4.4. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Toplu yargılama usulü, daha adil kararların verilmesi için yapıldığı gibi karşılıklı denetim imkanını da vermekte olup, vergi mahkemeleri kural olarak heyet halinde yargısal görev yapmaktadır. Kurul olarak verilen kararların daha iyi kararlar olacağı savunulmaktadır (Eren, 2006: 32).

4.2.4.5. Kıyas Yasadı

Vergi yargısında kıyas yasaktır. Çünkü, kıyas yoluyla kanuna dayanmayan bir takım vergi doğuran olayların yorumlanmasıyla kişilerin vergi yükleri değiştirilebilir. Bu da kişilerin hukuki güvenliğini kaybetmelerine neden olur. Anayasanın 73. maddesinde verginin kanunla salınacağı ve alınacağı hüküm altına alınmıştır. Eğer vergilendirmede kıyas yoluna başvurulursa o zaman verginin kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş olacaktır (Eren, 2006: 32).

4.2.5. Dava Dilekçesinin İçeriği

Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilebilmesi, cezanın kesilmesi, takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması ve kesinti yoluyla alınan vergilerde de istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödeme yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Beyana dayanan tarhiyatlarda ise mükellef ihtirazi kayıtlı beyanname verme ile tarhiyattaki hatalar dışında dava açamaz. Diğer bir husus ise ilke olarak mükellef takdir komisyonu kararına karşı olmayıp, bu karara dayalı olarak salınan vergilere karşı dava açılması mümkündür (Özbalcı, 1982: 76-77).

4.2.5.1. Aynı Dava Dilekçesi ile Dava Açılması

Vergi davalarında kural olarak her bir idari işlem için farklı davalar açılmakta olup, aralarında maddi ya da hukuki yönden bağıllık veya sebep netice ilişkisi bulunan birden çok işleme karşı bir dilekçeyle dava açılması mümkündür. Bunun yanında, birden fazla kişinin ortak dilekçeyle dava açması da mümkün olup, bunun için davacıların hak ve menfaatlerinde iştirak olması ve davaya yol açan maddi olay ve hukuki nedenlerin aynı olması gerekir (GİB, 2009: 7).

4.2.5.2. Dava Dilekçesinin Verileceği Yerler

Dava dilekçeleri vergi davalarında yetkili mercilere verilmekte olup, dilekçenin yanlış merciye verilmesi durumundaysa dava açma hakkını engelleyen meydana gelmez.

4.2.5.3. Dilekçenin Yanlış Yargı Merciiine Gönderilmesi

Vergi uyuşmazlığı davasının dilekçesinin ilgili mercie gönderilmesi gerekmekte olup, şayet dilekçe yanlış idari yargı merciiine hitaben yazılmış olursa, dava hakkı yine düşmez. Bu durumda dilekçenin verildiği idari yargı mercii, kendi kendine yetki sahibi ya da görevli mahkemeye gönderilmektedir (GİB, 2009: 7).

4.2.5.4. Dilekçelerde Davacı, Kanuni Temsilci, Vekil veya Dava Konusu İle İlgili Bilgilerin Eksik Gösterilmesi

Vergi uyuşmazlığı davasının dilekçelerinde davacı, kanuni temsilciler, vekiller ya da dava konusuyla ilgili bilgilerin eksik olması durumunda dilekçe reddedilir. Bu gibi bir durumun yaşanmasında, mahkemece yapılacak tebliğ üzerine otuz gün içerisinde dilekçenin gerekli bilgileri içerecek bir biçimde yeniden düzenlenerek verilmesi gereklidir (GİB, 2009: 7).

4.2.5.5. Dava Dilekçesinin İmzalanması

Vergi uyuşmazlığı davasının dilekçelerinde, davacıyla beraber, şayet varsa kanuni temsilcisi ve vekilin isim soyismi ve adresinin gösterilmesi, dilekçeyi her üçünün de imzalamasını şart değildir. Şayet vekil varsa, dilekçe bu vekil tarafınca imzalanır. Vekil yerine kanuni temsilcisi olduğu durumda, dilekçeyi imzalayacak olan kanuni temsilci olup asıl mükellefin imzası, ancak davayı doğrudan kendisinin açması durumunda gerekli olmaktadır. Birden fazla kimsenin aynı dilekçeyle dava açması halinde, davacıardan her birinin imzasının bulunması gereklidir (GİB, 2009: 8).

4.2.5.6. Dava Dilekçesinin İmzalanmaması

İmzasız dilekçeyle açılan vergi uyuşmazlığı davaları hiç açılmamış sayılır (GİB, 2009: 8).

4.2.5.7. Tebliğ Tarihinin Dilekçede Gösterilmesi

İdari işlem tebliğ tarihinin dilekçede gösterilmesinin sebebi, davanın zamanında açılıp açılmadığının dilekçe metninden anlaşılması içindir. Bu tarih gösterilmediği durumda ilk inceleme üzerine dilekçenin reddine karar verilmekte olup dilekçe red kararı, davanın reddedilmesini göstermemektedir, başvuru reddedilmiştir. Otuz gün içerisinde dilekçenin yeniden usulüne uygun şekilde yenilenmesiyle dava açılabilir (GİB, 2009: 8).

4.2.5.8. Uyuşmazlık Konusu Miktarın Dilekçede Gösterilmesi

Vergi uyuşmazlık konusu tutarın dilekçede gösterilmediği durumlarda, ilk inceleme üzerine dilekçenin reddine karar verilmektedir. Dilekçe red kararı, davanın

değil, başvurunun reddi anlamındadır. Takip eden otuz gün içinde dilekçenin usulüne uygun olarak yenilenmesi durumunda dava açılabilir (GİB, 2009: 8).

4.2.5.9. Dilekçeye Eklenicecek Belgeler

Vergi uyuşmazlığı davasına ilişkin dilekçeler ve dilekçelere ekli belgelerin örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olması gerekli olup, bu dilekçelere eklenecek belgelerin tasdikli olması şartı aranmaz. Mahkeme gerek gördüğü takdirde tasdikli örneği ya da belgenin aslını ayrıca isteme hakkına sahiptir (GİB, 2009: 8).

4.2.6. Dava Açma Süreleri

Düzeltilme talepleri zamanaşımı süresinde her zaman yapılmakta olup, tarh zamanaşımı beş yıl olarak kabul edilmiştir. Öte yandan bazı durumlarda zamanaşımı süresi uzar, çünkü vergi hatası tarh zamanaşımının son senesinde yapılmışsa zamanaşımı süresi hatanın yapılmış olduğu tarihten itibaren 1 seneden az olamaz. Düzeltilme taleplerini vergi dairelerinin cevaplama süreleri konusunda, VUK'nda bir hüküm yer almamaktadır. İYUK'un onuncu maddesine göre idarenin bu talebi almış gün içinde cevaplama gerekmekte olup altmış gün içinde vergi dairesi düzeltilme taleplerini cevaplamadığı durumlarda, düzeltilme talebi reddedilmiş kabul edilir. Bu durumda mükellefler şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilecektir (İşbilir, 2008: 43).

Mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmemesi ya da mükellefin uyuşmazlığı idari yollarla çözmeyi tercih etmemesi durumunda hak aramak ya da uyuşmazlığın çözümünü sağlamak amacıyla dava açmak mümkündür. Ancak bu hakkın kullanılabilmesi için ilgililerin yargı mercilerine belirli süreler içinde başvurmaları gerekmekte olup, başvuru bu süreler içerisinde yapılmalıdır. Çünkü süre itibari ile hiçbir kısıtlama yapılmadan dava açma hakkının tanınması durumunda idari işlemin sürekli dava tehdidiyle karşı karşıya kalması sonucunu doğurur. Bu durum ise idari işlemlerin istikrarı açısından sakıncalıdır. İdari dava açma süresi içerisinde uyuşmazlık konusunda dava açılmaz ise artık uyuşmazlığın dava konusu edilmesi mümkün değildir. Bu süreden sonra yapılacak başvurular süre aşımı nedeniyle red edilir (Eren, 2006: 34).

4.2.6.1. Dava Açma Süresinin Başlaması

Vergiler, resimler, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ve bunlara ilişkin zamlar ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda dava açma süreleri aşağıdaki gibidir (GİB, 2009: 8);

- Tahakkuku tahsile bağlı vergiler için, tahsilâtın yapılmasından itibaren,
- Tebliğ yapılan veya tebliğ yerine geçen işlemler için, tebliğ ya da tebliğ niteliğindeki işlemin yapılması,
- Tevkif yoluyla tahsil edilen vergiler için, istihkak sahibine ödemenin yapılması,
- Tescile bağlı vergiler için tescil işlemlerinin yapılması,
- İdarenin dava açması gerekli olan konular için, ilgili merciler veya komisyonlar kararının idareye gelmesini, izleyen günden itibaren işlemeye başlamaktadır.

4.2.6.2. Özel Kanunla Belirlenen Dava Açma Süreleri

Özel kanunlar çerçevesinde ayrı hüküm mevcutsa, dava açmak için genel süre yerine özel sürelerle bakılmakta olup, vergilendirmede özel dava açma süreleri 6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* ile aşağıdaki gibi belirlenmiştir (GİB, 2009: 10).

— 6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* çerçevesinde yer alan özel dava açma süreleri aşağıdaki gibidir:

- Haklarında ihtiyati haciz kararı tatbik olunanlar hacizlerin tatbiki, gıyapta haciz için haczin tebliğ edildiği tarihinden itibaren,
- Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haczin tatbiki olunanlar, ihtiyati tahakkuk nedenlerine ve miktarına haciz işleminin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haciz işleminin tebliği tarihinden itibaren,
- Kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi, böyle bir borcunun olmadığını ya da kısmen ödediğini ya da zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren, yedi gün olarak belirlenmiştir.

4.2.6.3. Görevsizlik Başvuruları

Hukumuzda 2577 sayılı Kanunda ve olay tarihinde yürürlükte olan *Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda* görevsizlik kararı veren adli veya askeri yargı yerlerince istek olması halinde ya da kendi kendine dosyanın idari yargı yerlerine gönderileceğine

ilişkin bir usul hükmü yoktur. Ancak uygulamada görevsizlik kararı veren mahkemeler tarafından dosyaların görevli idari yargı yerine gönderildiği de olabileceği gibi, bu tür uygulamaların, hak arama özgürlüğünü ortadan kaldırmaması, dolayısıyla adil yargılanma hakkını kullanılamaz hale getirmemesi gerekmektedir (Danıştay 6. D. : 2012/4525).

4.2.6.4. Adresi Belli Olmayan Mükellef Davaları

Adresleri belli olmayan kişilere özel olarak kanunlardaki hükümler çerçevesinde ilan yoluyla bildirim yapılan durumlarda, özel kanununda tersine hüküm bulunmadığı sürece, süre son ilan tarihini izleyen günden itibaren 15 gün sonra işlemeye başlamaktadır (GİB, 2009: 10).

4.2.6.5. İlan Gerektiren Davalar

İlanı gereken düzenleyici işlemler için dava açma süreleri, ilan tarihini takip eden günden itibaren başlamakta olup, bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem veya her ikisi aleyhine birden dava açabilmektedirler. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması durumu da bu düzenleme çerçevesinde yapılan işlemin iptaline engel olmamaktadır (GİB, 2009: 10).

4.2.6.6. Uzlaşma Yapılmayan Davalar

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşma sağlanamadığı durumlarda vergi dairesine gelen inceleme raporuna göre önerilen matrah ya da matrah farkı üzerinden vergi dairesi tarafından gerekli tarh işlemi yapılarak, uzlaşılmayan söz konusu vergi ve cezaya ait ilgili vergi dairesi tarafından yapılacak olan tarhiyata karşı, vergi ya da ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini takip eden 30 gün dava açma süresi içinde dava açılabilir (GİB, 2009: 10).

4.2.6.7. Düzeltme Talebi Reddedilmiş Davalar

Mahkeme davayı reddettiği takdirde, vergi tahakkuk ederek ödenmesi gerekli bir aşamaya gelmiş olur. Mükellef bu durumda vergi borcunu ödemekle birlikte tarhiyatın ve yargı kararının hukuka aykırı olduğu kanaatine sahipse, vergi mahkemesi kararına karşı kanun yollarına, yani üst yargı mercilerine başvurabilir. Ancak, bu başvuru, üst

yargı mercileri tarafından yürütmenin durdurulması yönünde bir karar verilmemişse, yürütmeyi kendiliğinden durdurmamaktadır. Burada, tahakkuk eden ve ödenen verginin, henüz bütün kanun yolları tüketilmediği için kesinleşmediği görülmektedir. İtiraz ya da başvurularının reddedilmesi, mükellefin aleyhine olan vergi mahkemesi kararının kesinleşmesine neden olacaktır. Kararın bozulması ise yürütmeyi kendiliğinden durdurur (Öncel vd, 2003: 107).

4.2.6.8. Tatiller ve Dava Açma Sürelerinin Hesaplanması

Mali tatil, her sene Temmuz ayının 1'den 20'sine kadar (bu gün dahil olmak üzere) uygulanmakta olup, Haziran ayının son günü tatil gününe denk gelirse mali tatil, Temmuz ayının ilk iş gününü takip eden gün başlamaktadır (GİB, 2009: 10).

4.2.7. Vergi Davasının Görülmesi

Vergi davalarında kural olarak yazılı yargılama usulü uygulanmakta olup, Danıştay ile İdare ve Vergi Mahkemeleri'nde açılan iptal ve belli bir miktarı geçen tam yargı davalarıyla tarh edilen vergiler, resimler ve harç ya da benzeri mali yükümler ve bunların zamları ve ceza toplamı belli bir miktarı geçen vergi davalarında, taraflardan herhangi birinin isteği üzerine duruşma yapılmaktadır. Bu miktar her sene bir önceki seneye ilişkili şekilde VUK çerçevesinde belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak uygulanmaktadır (GİB, 2009: 12).

4.2.8. Yürütmeyi Durdurma Kararı

4.2.8.1. İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması

Mükelleflerin bu başvurularında teminat göstermek suretiyle yürütmeyi durdurmayı istemeleri ve nihayet bu isteklerin kabul edilmesi söz konusuysa ödemeyi mahkeme kararına kadar erteletmek mümkün olup, verginin kesinleşmesi bu yargı organlarında geçerli başvuru yollarının tüketilmesi durumunda mümkündür. Ancak mükellef davayı kazanırsa daha önce ödediği vergileri geri alabileceği gibi, mükelleflerin davayı kaybetmesi durumundaysa, eğer vergi daha önce ödenmişse yeni vergi ödemesine gerek yoktur (Bilici, 2005: 68-69).

4.2.8.2. Vergi Davalarında Yürütmenin Durdurulması

Vergi uyuşmazlığından kaynaklanan davaların açılması tarh edilen vergiler, resimler ve harçla benzeri mali yükümler ve bu yükümlülüklerin zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurulmakta olup, bu tür davalarda ayrıca yükümlülerin yürütmenin durdurulmasını istemesi gerekli değildir. Öte yandan vergi davaları ile ilgili yürütmenin durdurulması talep edilmesine gerek bulunulmamasının aşağıdaki gibi bazı istisnaları vardır (GİB, 2009: 15-16):

* İşlemden kaldırılan vergi dava dosyalarının dava açılmak ile daha evvel durmuş olan tahsil işlemine tekrar devam edilmekte olup, şayet işlemden kaldırılmış olan dosya için yürütmenin durdurulması kararı verilmişse bu karar da kendiliğinden hükümsüz kalmaktadır.

* İşlemden kaldırılan dosyanın tekrar işleme konulması tahsil işlemi üzerinde herhangi etki yaratmayıp, tahsil işlemine devam edilmektedir. Bu türlü hallerde tahsil işlemleri kaynaklı açılmış olan davalar tahsil işlemini durdurmamaktadır. Tahsil işleminin durdurulması için yükümlünün vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması kararı alması gereklidir.

* İhtirazi kayıtla verilen beyannameye göre salınan mali yükümlülüklerle ilişkili tahsil işlemleri kaynaklı açılan davalar tahsil işlemine durdurmayıp, ödemenin durması için mahkemeden ayrıca yürütmeyi durdurma kararı istenmelidir.

* Ödeme emirlerine karşı açılan davalar için ise yürütmeyi durdurma kararı alınmadığı sürece tahsil işlemi devam etmektedir.

* Vergi ve benzeri mali sorumluluklara karşı vergi mahkemesinde açılan dava sebebiyle tahsilât işlemlerinin durması, temyiz aşamasını kapsamamakta olup, temyiz aşamasında da tahsilâtın durması için üst yargı mercilerinin, ilk derece mahkeme kararının yürütülmesinin durdurulmasına karar verilmesi gerekmektedir.

4.2.9. Dava Kararının Açıklanması

Vergi mahkemesinin kararının mükellefin lehine olması halinde, mükellefler açısından bir vergi söz konusu olmayıp, mükelleflere ödedikleri vergiler iade edilir. Öte yandan herhangi bir faiz ödemesi yapılmaz. Vergi mahkemesinin kararının mükellefin aleyhine olması halindeyse, verginin tahakkuku gerçekleşerek, idare tahakkuk ettirdiği vergiyi ödemeye ilişkin vergi ya da ceza ihbarnamesiyle mükelleflere bildirmektedir.

Mükellefler bu ihbarnamenin tebliğ edildiğinden itibaren bir ay içinde dava konusu yaptığı ve ödeme süresi geçmiş vergi ile cezaların tamamını ödemesi gerekir (GİB, 2009: 15).

4.2.10. Mahkeme Sonuçlarına İtiraz Yolu

Danıştay'da görülen davalarda duruşma zorunluluğu yoktur. Fakat taraflar isterse, veya Danıştay karar verirse bu takdirde açık duruşma yapılabilir. Danıştay'da görev ve yetki, usul hükümleri ve esas açısından incelenir. Danıştay, vergi mahkemesinin kararına karşı onama, düzeltilerek onama, kısmen onama veya bozma şeklinde karar verebilir. Şayet Danıştay'ın, onama şeklinde karar vermesi, vergi mahkemesi kararının hukuka uygun bulunduğunu, vergi mahkemesi kararını düzeltilerek onaması, yanlışlıkların Danıştay tarafından düzeltildiğini, vergi mahkemesinin kararının kısmen uygulanması veya kısmen bozulması şeklinde karar vermesi ise sonuç itibarıyla kararın bozulduğu göstermektedir. (Pehlivan, 2005: 141-142).

Danıştay'ın bozma kararı vergi mahkemesi kararının hukuka ve usule aykırı bulunması anlamına gelir. Kısmen veya tamamen bozulan karara ilişkin dava dosyası yeniden görüşülmek üzere, ilgili vergi mahkemesine gönderilir. Vergi mahkemesi Danıştay'ın bozma kararına uyup uymamakta serbesttir. Eğer vergi mahkemesi Danıştay'ın bozma kararına uyarırsa o zaman dava dosyasını yeniden inceler ve daha sonra yeni bir karar verir. Bu karara karşı yeniden temyiz yoluna gidilebilir. Vergi mahkemesi ilk verdiği kararda ısrar edebilir. Bu durumda dosya Danıştay'da Vergi Daireleri Genel Kuruluna giderek kesin bir çözüme bağlanır. Buna itiraz olmaz. Bu kararın, başka olaylarda uygulanmak mecburiyeti olmamasına rağmen bundan sonra içtihadı birleştirme kararının alınmasında gündeme gelebilir. Bu kararı Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu verir. İçtihadı birleştirme kararları kesin olup Danıştay daireleri, mahkemeler ve idareler bu karara uymak zorundadır (Pehlivan, 2005: 141-142).

4.2.10.1. Bölge İdare Mahkemelerinde Vergi Uyuşmazlıklarının İtiraz Yoluyla Çözülmesi

4.2.10.1.1. İtiraza Konu Olacak ve Olamayacak Kararlar

Bölge İdare Mahkemesi, vergi mahkemesinin tek hâkimle verdiği kararları itiraz üzerine incelemekte olup, Bölge İdare Mahkemesi'ne, vergi mahkemesinin kararının tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içinde başvurulabilmektedir. İtiraz başvurusu, mahkeme kararının yürütülmesini durdurmamakta olup, bunun için Bölge İdare Mahkemesinden yürütmenin durdurulması istenilmelidir. Ayrıca mahkeme tarafından da bu istem kabul edilmeli ve karara bağlanmış olması gereklidir (GİB, 2009: 17).

4.2.10.1.2. İtiraz Nedenleri

İtiraz nedenlerinin vergi usul kanunu ve ilgili mevzuatlara uygun olarak itiraz gerekçesinin yazılması gerekli olup, vergi mahkemelerince verilen son kararlara karşı uyuşmazlığın niteliğine dayalı olarak son karar, tek hâkimle verildiği durumda Bölge İdare Mahkemesi'nden "itiraz" yoluna, şayet kurul olarak karar verilmişse Danıştay'a "temyiz" yoluna gitmektedir (WEB_4).

4.2.10.1.3. Bölge İdare Mahkemesi İtiraz Başvurularında Yürütmeyi Durdurma Talebinde Bulunma

Vergi mahkemeleri itiraz eden taraflarca verilen itiraz dilekçeleri ve bu dilekçelerin eklerini bir örnek olarak karşı tarafa tebliğ ederek, karşı taraf bu tebliği takip eden otuz gün içinde itiraz dilekçesine cevap verebilmektedir. Cevap veren taraf, cevap süresi içerisinde itiraz etmemiş olsa dahi itiraz üzerine vereceği cevap bu defa kendisinin itiraz dilekçesi şeklinde görülmekte olup, vergi mahkemesi tekemmül eden dosyayı Bölge İdare Mahkemesine göndermektedir. Yürütmeyi durdurma talepli itiraz dilekçesi karşı tarafa tebliğ edilmeden evvel ise vergi mahkemesi tarafından Bölge İdare Mahkemesine gönderilerek, şartlarda tebligat ile cevaplar Bölge İdare Mahkemesince yerine getirilmektedir (WEB_4).

4.2.10.1.4. İtiraz İncelemesinin Yapılacağı Yer

Vergi mahkemeleri tarafından tek hâkim aracılığıyla verilen son kararlara, başka kanunlarda tersine karar olsa bile mahkemenin bulunduğu yargı sistemindeki Bölge İdare Mahkemesinde itiraz etme hakkı vardır. İtiraz başvurusu vergi mahkemesinin yargı çevresinde görev yapan Bölge İdare Mahkemesine, mahkemenin kararının tebliğ edilmesini takip eden otuz gün içinde yapılmaktadır (WEB_4).

4.2.10.1.5. Bölge İdare Mahkemesine Verilecek İtiraz Dilekçesinin Düzenlenmesi

Temyiz başvurusu Danıştay başkanlığına hitap edecek şekilde yazılmış imzalı bir dilekçeyle yapılmakta olup kararı veren mahkemeye, Danıştay'a veya vergi mahkemesine dava açmada geçerli olan yerlere verilebilmektedir. Vergi mahkemesi veya Danıştay ilkin temyiz dilekçesi ile dilekçeye ait eklerin birer örneğini karşı tarafa tebliğ ederek, karşı taraf tebliği takip eden otuz gün içinde cevap vermektedir. Cevap veren kararı temyiz etmemiş olsa dahi bu cevap dilekçesiyle temyiz isteminde bulunabilmektedir ve bu takdirde cevap dilekçesi temyiz dilekçesi yerine geçmektedir (İYUK 48/3. M).

4.2.10.1.6. İtiraz İşlemlerinde Yürütmeyi Durdurma

Temyiz için verilen dilekçede yürütmenin durdurulması isteği varsa dosya, temyiz dilekçesinin karşı tarafa tebliğ edilmesinden yürütmenin durdurulması konusunda karar vermek üzere Danıştay'a gönderilmektedir. Danıştay'ın görevli dairesi yürütmeyi durdurma talebi hakkında karar vermesini takiben tebligat bu daire tarafından yapılarak dosya tekemmül ettirilmektedir (WEB_4).

4.2.10.1.7. İtiraz İncelemesi ve Karar

BİM'leri, vergi mahkemesi tarafından verilen kararları ya onaylar, ya bozar ya da bazı durumlarda esas hakkında karar verebilmektedir. BİM itiraz incelemesi neticesinde maddi olaylarla ilgili elde edilen bilgileri yeterli gördüğü durumda ya da itiraz yalnızca hukuki konularla ilişkiliyse ya da itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıklar düzeltilebilirse işin esası hakkında karar verebilmektedir. Maddi olayların yeterince incelenmediği durumlarda BİM gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yapar. Bunun neticesine göre esas hakkında yeniden karar verir. Öte yandan, BİM ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulur ya da davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olduğu durumlarda kararı bozar ve dosyayı tekrar göndermektedir (WEB_4).

4.2.10.2. Danıştay'da Vergi Uyuşmazlıklarının Temyiz Yoluyla Çözülmesi

Temyiz incelemesi sırasında Danıştay, bölge idare mahkemelerince yetkili mahkemenin belirlenmesine ilişkin kararları incelemekte olup, yetkili mahkemenin bölge idare mahkemelerince belirlenen yetkili mahkemeden başka bir mahkemenin yetkili olduğuna karar verirse, ilk derece mahkemesinin esas hakkında verdiği kararı, kararın yetkisiz mahkemece karara bağlanmasının temyiz nedeni olduğu gerekçesiyle bozmaktadır. Bu halde de, Bölge idare mahkemelerince yetkili mahkemenin belirlenmesine ilişkin kararları Kanunda kesin olduğu hüküm altına alınmasına karşın, bu uygulamayla kesinlik arz etmemektedir (Örnek, 2011: 187).

4.2.10.2.1.Temyize Konu Olabilecek ve Olamayacak Kararlar

Kendilerine dava dosyası gönderilen mahkemeler, yetkisizlik kararı veren mahkemenin kararı ile bağlı olmayıp, bu davayı yetki alanı içerisinde görmezse, yetkisizlik kararı verebilir. İdari yargı mercilerince verilen yetkisizlik kararları, bir tür nihai karar olmasına karşın; 2577 sayılı İYUK' un 15 inci maddesinin 4 üncü fıkrası hükmü gereğince, temyiz ve itiraz başvurularına konu edilemez (Örnek, 2011: 183).

4.2.10.2.2.Temyiz Nedenleri

Vergi yargılaması sürecinde Danıştay dava daireleriyle idare ve vergi mahkemelerinin kararı sadece bu mahkemelerin herhangi bir hukuk kuralını yanlış uygulamaları söz konusuysa temyiz edilmekte olup burada söz konusu edilen hukuk kuralı geniş kapsamlıdır. Yasa, tüzük, yönetmelik, sözleşme gibi kavramlar da hukukun içinde olup, İdari Yargılama Usulü Kanunu, temyiz nedenlerini üç başlık altında toplamıştır (GİB, 2009: 17):

- a) Görev ve yetkiler dışındaki bir işe bakılmış olması durumu
- b) Hukuka ters düşen bir kararın verilmiş olması
- c) Yargılamada usul hükümlerine uyulmamış olunması.

4.2.10.3. Danıştay'ın Vergi Mahkemesi Kararını Onaması ve Bozması

Mercii tayinine ilişkin kararlar kesin olup, bu kararlara karşı kanun yoluna başvurulamaz. Ancak, mercii tayini sonucu yetkili kılınan mahkemenin vereceği esas hakkındaki kararın temyizi aşamasında, ilgili temyiz mercince, 2577 sayılı İYUK'un 14 üncü maddesi kapsamında yetki hususunda inceleme yapılmasına engel yoktur. Temyiz mercii, iki mahkemenin yargı çevresinin sınırlarında tereddüt bulunması ile olumlu yetki uyuşmazlığının çıkması hallerinde, mahkeme kararının yetki yönünden hukuka uygunluğunu denetleyebilmektedir (Candan, : 873).

4.2.10.4. Diğer Kanun Yolları

4.2.10.4.1. Yargılamanın Yenilenmesi

Yetki kurallarına aykırılık iddiası hükmün kesinleşmesine kadar ileri sürülebilmekte olup, hüküm kesinleştikten sonra ileri sürülemez. Yani yetkisiz mahkemenin verdiği kesinleşmiş hüküm, bu nedenle batıl sayılamaz, ve aynı nedenle hükme karşı yargılamanın yenilenmesi istenemez (Kuru vd, : 153).

4.2.10.4.2. Kararın Düzeltilmesi

Danıştay dava dairelerinin ve idari dava daireleri genel kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlara karşı bir defaya mahsus olmak üzere ve kararın tebliğinden itibaren onbeş gün içinde taraflar başvurulabilmektedir. Düzeltilmesi istenebilecek kararlar şunlardır (Candan, 1995: 244):

- 1- Danıştay idari veya vergi daireleri genel kurullarının birinci derece mahkemesi tarafından verilen temyiz mercilerinin verdiği kararlara karşı direnme kararının temyizi üzerine verilen kararlar,
- 2- Danıştay dava daireleri tarafından temyiz talebi üzerine verilen birinci derece mahkemesi kararının kısmen tamamen ya da düzeltilerek onanmasına ilişkin kararlar,
- 3- Üst idari yargı yerlerinin temyiz başvurusunun zaman aşması sebebiyle reddine ait kararları veya itiraz veya temyiz başvurusunda bulunulmamış sayılmasına ilişkili kararlar (İYUK Md. 48/7),

4- Bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verilen kararlar

5- İtiraz ve temyiz başvurusunun diğer bir kısım sebeplerle reddedilmesine ilişkin kararlar örneğin feragat veya af kanunundan yararlanma nedeniyle istem hakkında karar verilmesine yer olmadığına ilişkin kararlar (Candan, 1995: 244).

4.2.10.4.3. Kanun Yararına Bozma

Vergi ilişkisi kamu hukuku alanında mevcut olan ve statü itibariyle asimetrik konumda bulunduğu bir zeminde cereyan etmekte olup, temelinde cebirlik bulunan ve toplumu meydana getiren bütün kişilere ekonomik güçleriyle orantılı olarak kamu giderlerini ortak karşılamak için maddi görevler ile bu maddi görevlerin tahakkuka yardımcı olan şekli görevler yükleyen bu ilişki doğası itibariyle toplum menfaati ile kişi menfaatinin çatıştığı yapıdadır. Kişilerin menfaatleri veya bireysel çıkarları kavramı, bireylerin yasal çerçeve içinde mümkün olan en az vergi yüküne muhatap olma eğiliminden kaynaklanmaktadır. Kamu yararıysa vergi idaresi tarafından verginin, kamu harcamalarının temelini oluşturması sebebiyle tam ve zamanında alınmasından doğan yarara dayanır (Güneş, 1998: 1-3).

Temyiz isteği Danıştay'ca yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozular. Bozma kararlarının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir. Daha sonra Resmi Gazete'de yayımlanır ve bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz. Kanun yararına bozma yolu ile hukuka aykırı içtihat yerleşmesini önlemek ve hukuk uygulamasında birliği sağlamak amaçlanmıştır (Eren, 2006: 44).

4.2.10.4.4. Açıklamalar ve Yanlılıkların Düzeltilmesi

İYUK'nun 29. maddesinde, açıklamalar ve aykırılıkların düzeltilmesi hakkında Danıştay tarafından açıklıkların giderilmesi ya da aykırılıkların giderilmesini isteyebileceğine hükmetmiştir.

4.3. DÜNYADA VERGİ UYUŞMAZLIĞININ YASAL ÇÖZÜM ÖRNEKLERİ

Vergi uyumsuzluğunun çözümü, İsviçre ve Lüksemburg gibi ülkelerde, idari yargının görevine verilmiş olup, idari yargıyı görevli kabul eden görüşe göre vergi idaresi, devletin tüm kurumlarına benzer şekilde bir idari organdan başka bir şey değildir. Bu organ kendisine has idari yöntem kullanarak idari görevini yerine getirir. Bu görevleri nedeniyle, diğer idarelere benzer şekilde vergi idaresine kamunun gücü olarak nitelendirilen yetkiler verilmekte olup vergi idaresi, bu yetkileri kullanır. Vergi yükümlülerinin hukukunu yükümlülerin rızası olmadan tek yanlı olarak etkileyebilmektedir. Dolayısıyla vergi idaresinin yaptığı fiil ve işlemlerin, diğer idarelerin eylemlerinden farkı olmadığı için, vergi idaresinin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluklarının denetimi, idareyi denetlemede uzman kadrolar tarafından yerine getirilmektedir (Bilici, 2010: 36).

4.3.1. Fransa

Yabancı şirketlerin Fransa'daki şubeleri Fransa'daki faaliyetlerinin sonucuna göre vergilendirilir. Matrah, ticari kâr üzerinden bazı düzeltmeler yapılarak bulunur. Şirketin doğrudan yararını sağlayan giderler matrahtan indirilir. Amortismanlar da kanunda yazılı sürelerde kârdan düşülür. Zararların ileriki beş yılın kârlardan indirilmesi mümkündür. 1 Ocak 1995'den sonra bazı tercihli bölgelerde kurulan kurumlara vergi muafiyeti tanınmaktadır. Bu işletmeler ticari, sınaî mahiyette olabilir veya küçük sanat sahibine ait olabilir, bazı şartlarla ticari de olmayabilir. Bunların sermayesinin %50'sinin diğer şirketlere ait olmaması lazımdır. Bu şirketlerin ilk yıl ve ikinci yıl kârının tamamı, 3.yıl %75'i, 4.yıl %50'si, 5.yıl %25'i vergi dışıdır. Muafiyetten yararlanacak azami gelir miktarı yıllık 400.000 FF'dır. Bu muafiyetle birlikte sosyal yükler, meslek vergisi ve emlak vergisi muafiyetleri de vardır. Kurumlar Vergisi oranı %33,33'dür. Yıllık iş hacmi 50 milyon FF'ını geçen kurumlarda bu oranı %10 arttırılır. Böylece azami %36,66 olur. Başka bir şirketin sermayesine %10'dan fazla iştirak halinde, bu sermaye payı 150 milyon FF'ını geçerse, iştirak kazancı vergi dışıdır. Kurumlar, geçmiş yılın ödenmiş vergisinin 1/4'ü kadar hesaplanan bir peşin vergiyi üçer aylık taksitlerle öder. Kalan bakiye, hesap dönemi kapandıktan sonra dördüncü ayın 15'ine kadar ödenir. Kurum beyannamesi, kapanan dönemden 3 ay sonra verilir. Ayrıca 31 Aralık'ta hesap dönemini kapatan mükelleflere bir ay ek süre verilmiştir. Dar

mükellefler ödenen kâr paylarından %25 kesinti yaparlar. Royaltide vergi kesintisi yoktur (İTO, 1998: 46).

4.3.2. İngiltere

İngiltere’de 1997 Temmuz ayında yeni hükümet yeni mali politikasını belirlemiş ve Kapsamlı Harcama Tedbirlerini ilan etmiştir. Somut bir şekilde belirlenen tedbirlerin iki ana temele dayandığı görülmektedir. Birinci kural, ekonomik dalgalanma hariç hükümet sadece yatırım giderleri için borçlanacaktır. Cari giderler cari gelirlerle karşılanacaktır. İkinci kural, milli gelirin bir bölümü olan kamu borçlanmasına sadece ekonomik dalgalanmaları istikrara kavuşturmak ve ihtiyatlı bir düzeyi korumak için başvurulacaktır. Bu iki kuralın uygulamada etkin bir şekilde gerçekleşmesi için alınması gereken pratik tedbirler ayrı ayrı sayılmış ve bunlar Mali İstikrar Kanunu ile yasal güvenceye bağlanmıştır. Alınan tedbirler, şeffaflık, hesapların iyileştirilmesi, mali durum ve bütçe raporlarında uzun vadeli hedeflerin yayınlanması, borç idaresi raporunun yayınlanması, mali projeksiyonlarda değişmelerin sayıştay denetimine tabi tutulması gibi hususlardır. 1997 yılında güdülen sıkı mali politikanın gereği olarak ek bir vergi düzenlemesi getirilmiştir. Bu düzenleme ile önemli miktarda kâr elde etmiş olan girişimcilerden ek vergi alınması öngörülmüştür. Hernekadar sözkonusu vergi adaletsiz niteliğine maruz kalsa da bütçe açığını kapatmada önemli bir yardım sağlamıştır. Yeni düzenleme, kurumlar vergisi oranını %33'den %31'e (KOBİ'ler için %23'den %21'e) düşürmüş, tüketim vergisi oranında önemli artış sağlamış, petrol mamulleri katma değer vergisi ile ipotek faizi vergisi oranlarını indirmiştir. Yeni bütçede eğitim, sağlık ve toplu taşıma alanlarına öncelik tanınmıştır (İTO, 1998: 91).

4.3.3. Almanya

Alman sisteminde sadece sermaye şirketleri Kurumlar Vergisi'ne tabidir. Kanuni merkezi veya yönetimi Almanya'da olan şirketler tam mükellef olarak dünyada elde ettikleri tüm gelirleri üzerinden vergilendirilir. Çifte vergilendirilmenin önlenmesi konusunda anlaşma bulunan ülkelerden elde edilen gelirler için anlaşma hükümlerine uyulur. Böyle bir anlaşma yoksa mükellefler yabancı ülkelerde ödedikleri vergileri, Almanya'daki vergilerinden mahsup ederler. Kanuni merkezi veya yönetimi Almanya dışında olan şirketler, dar mükellef olarak sadece Almanya'da elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilir. Matrah, dönem içinde elde edilen kâr miktarıdır. Bu miktara

gerektiğinde kanunen kabul edilmeyen giderler ve örtülü dağıtılan kârlar ilave edilir. Gerçek kârın dağıtımı halinde pay sahipleri lehine ödenmiş olan kurumlar vergisi vergi alacağı olarak kabul edilir ve böylece iki defa vergileme önlenmiş olur. Amortismanlar kârdan düşülür. Bazı şartlarla yatırım için veya yenileme için ayrılan yedekler, matrahtan düşülür. Küçük ve orta ölçekli teşebbüslerde, ileride mal edinmek amacıyla ayrılan karşılıklar da matrahtan düşülebilir. Zararlar yıl sınırı olmaksızın ileriki yıl kârlarından düşülür (İTO, 1998: 42).

4.4. TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜMLENMESİNE İLİŞKİN AKSAKLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Türkiye'de hukuk ve İktisadi İdari Bilimler fakültelerinde eğitime, makine, laboratuvar ve araç gereç gerektirmediğinden dolayı bu fakülteler siyasilerin seçim yatırımı olarak gördükleri en hızlı ve en kolay açılabilen fakülteler haline gelmiştir. Çoğu kez hızla açılan bu fakültelerde, kütüphane, derslik ve öğrencileri okutacak yeterli öğretim elemanı bulunmamaktadır. Bu da eğitim standardının düşmesine neden olmaktadır. Buralarda eksik olarak yetiştirilen, yeterli bilgi ile donatılamayan öğrenciler ileride kanun uygulayıcı konumuna geldiklerinde, yargıdaki sorunların oluşumuna neden olan unsurlardan biri olmaktadır (Özkan, 1999: 54).

1982 yılında itiraz ve vergiler temyiz komisyonları kaldırılmıştır. Kaldırılan bu komisyonlar yerine Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri kurulmuştur. Temyiz kurumu olarak Danıştay eski yerini korumuştur. Bu yeni sistemde de vergi yargısının bağımsızlığı ve vergi yargısı ile ilgili içtihat oluşumu tam olarak olanak sağlanamamıştır. Vergi idaresinin uygulamaları, vergi mahkemesinin ve Danıştay kararına uygun olmalıdır. İdarenin uygulamaları, yargı kararları ile çelişmemelidir. Bunun engellenmesi için öncelikle yargı kararlarının birbiriyle çelişmemesi gerekmektedir. Günümüzde vergi mahkemeleri ile Danıştay dava dairelerinin, Danıştay dava dairelerinin bile birbiriyle uyuşmayan zıt kararlar verdikleri görülmektedir. Bunun için vergi yargısı yeniden örgütlenerek idari yargıdan ayrılmalıdır. Bu yeni örgütlenmede, vergi mahkemeleri ve vergi temyiz mahkemeleri birbiriyle çelişmeyen gerekçeli içtihat oluşmasına olanak sağlamalıdır (Çakmak, 2006: 7).

SONUÇ ve ÖNERİLER

Yapılan bu çalışmada, vergi uyuşmazlıklarında yargısal çözüm yolları incelenmiştir. Çalışmanın birinci bölümünde de değinildiği gibi vergi sadece devleti değil, tüm kamuyu ilgilendiren bir olaydır. Esasen devlet kuramı Hegel'in tanımında da olduğu gibi, kişilerin hak ve özgürlüklerini savunmak için, bireysel güçlerin bir araya gelerek ortak ve daha büyük bir güç oluşturma durumudur. Dolayısıyla bireyin kendini bu güç içerisinde yer alan bir etmen olarak görmesinin en etkili yolu, adil bir vergi sistemine olan inancının sağlanmasıyla mümkündür. Bunun için ise vergi uyuşmazlığı hallerinin çözümü ve vergide tarafların her ikisinin de kendisini vicdanen rahat hissetmesine bağlıdır.

Vergi sayesinde bireyler kendilerini sadece devlet kuramı ve sistemine entegre hissetmekle kalmayıp, aynı zamanda devletin sosyal devlet görevlerini yerine getirmesi de mümkündür. Vergilerin doğru ve yeterli düzeyde alınması, hem devletin ekonomik anlamda kendisini idame ettirecek olan bütçe düzenlerini daha iyi kavramasına, hem de ekonomik sistemin daha etkili ve verimli çalışmasına yardım etmektedir. Bu nedenle, devletin daha güçlü bir yapıda olmasının en önemli koşullarının başında, etkili bir vergi sisteminin oluşturulması gelmektedir.

Vergi uyuşmazlığı kavramı literatürde, vergi tarafları arasındaki anlaşmama hali ya da aykırı durumlar şeklinde tanımlanmaktadır. Öte yandan ülkemizde yerleşik olan sosyal ve toplumsal kültürde, "Şeraitin kestiği parmak acımaz" denilerek, devletin vergi koyucu olası anlamında, daha güçlü olduğu ifade edilmektedir. Bu yaklaşıma göre devlet vergi koymakta tek yetkili organ olurken, gücü itibarıyla de, vergilendirme sürecinin tek hakim tarafı olarak görülmektedir.

Öte yandan günümüzde, yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde, bu yaklaşım giderek devletin vatandaşlara hizmet için var olan bir kurum olduğu anlayışı yaygınlaşmıştır. Bu yaklaşıma göre devlet, esasen denetim ve icra açısından vatandaşların bir araya gelerek oluşturduğu bir sigorta ve denetleyici rolü

üstlenmektedir. Özellikle performans esaslı bütçeleme ve yeni kamu işletmeciliği yaklaşımı çerçevesinde, devletin bu görevi ve devlet sisteminin yeni toplumdaki yeri oldukça değişmiş bulunmakta, bu durum ise vergi sistemini de etkilemektedir.

Devlet kavramına ilk yaklaşıma göre meydana gelebilecek vergi uyuşmazlıkları, devletin koyduğu vergilerde, mükellefler arasındaki farklılıktan meydana gelen adaletsizlikler temelinde olurken, yeni kamu yönetimi anlayışında ise vergi uyuşmazlıkları sadece vergi tarhlarının farklılıklarından ya da yönetmeliklerin uygulamalarındaki aksaklıklardan değil, aynı zamanda verginin esasen değerlendirilmesinden de kaynaklanabilmektedir. Dolayısıyla yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde vergilendirme sürecinde, verginin sadece usulen değil, mantıken de değerlendirilmesi ve eleştirilmesine de yer verilmiştir.

Vergi uyuşmazlığının sebebi ne olursa olsun, mükellef haklı ya da haksız olsa dahi, mutlaka çözülmesi gerekir. Çünkü vergi mükellefi, ödediği verginin adaletsiz olduğunu düşünürse, sadece ekonomik anlamda değil, sosyal ve düşünsel anlamda da devlete karşı bir tavır alacaktır. Bu nedenle, vergi uyuşmazlıklarının hem etkili bir şekilde çözülmesi, hem de çözümün hızlı bir şekilde yerine getirilmesi gerekir.

Türkiye’de mevcut uygulamalar incelendiğinde, vergi uyuşmazlıklarında birinci çözüm yönteminin idari çözüm olduğu, burada halledilemeyen uyuşmazlıkların ise yargı aşamasında çözüldüğü görülmektedir. İdari aşamada yapılan çözümler hem daha kısa sürede sonuç vermekte, hem de bireylerin devlete karşı olan tutumları üzerinde daha az yıkıcı etkiler bırakabilmektedir. Öte yandan yargı aşaması ise biraz daha karmaşık bir süreç olup, sonuçları itibarıyla her zaman vergi mükelleflerinin istediği şekilde neticelenemeyebilmektedir.

Dünyada ise uygulamalar incelendiğinde Türkiye’ye göre batılı ülkelerde çok daha hızlı ve gelişmiş bir sistemin olduğu görülmektedir. Bunun aslında pek çok nedeni olsa da, en temel nedenlerin başında, yargı sistemleri arasındaki fark gelmektedir. Türkiye, imparatorluktan cumhuriyete geçişte batılı pek çok ülke gibi sancılı bedeller ödememiş, daha yumuşak bir geçiş yapmıştır. Bunun yanında gerek yargılama sisteminde, gerekse yargı aşamasına gitmeden önceki pek çok süreçte, kavramların yeterince oturmadığı, yasalar ve mevzuat arasında bazı uygulama farklarının olduğu bir yargı sistemine sahiptir. Yargı sisteminin bu yapısından ötürü, diğer tüm yargı alanları gibi vergi uyuşmazlıklarında da, bazı gecikmeler yaşanabilmektedir. Bu nedenle,

vergilendirmede adaletin sağlanması ve daha etkili bir vergi uyuşmazlık çözümlünün tahsisi için, etkili bir yargı ve denetim sisteminin oluşturulması gerekir.

Bir konuda bir sorunu çözenin en etkili yolu, sorunun ortaya çıkmasının engellenmesi, diğer bir ifadeyle, sorunun baştan çözümlüdür. Bunun için ise etkili bir vergilendirme sistemi denetimi ve değerlendirmesine ihtiyaç vardır. Bu amaçla, vergilendirme sisteminin daha iyi denetlenmesi, yapılan vergilendirmelerin kamuya daha iyi anlatılması ve vergi sisteminde gerek tarafların belirlenmesinde, gerekse vergilendirme sisteminin ilkelerinin uygulamalarında daha etkili analizlerin yapılması gerekir. Son olarak, her geçen gün değerşen ve gelişen toplum ve bilgi sistemleri neticesinde, meydana gelen yeni toplumsal ve sosyal dinamiklerin de takip edilmesine olanak veren, dinamik bir vergi ve idare ile yargı sisteminin tahsisi, modern çağa ayak uydurmada ve batılı ülkelerdeki başarıların ya da kazanımların elde edilmesinde de büyük önem taşıyabilir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- [1] Ak, B. (2001). *Vergi Türlerine Göre Vergiyi Doğuran ve Ortadan Kaldıran Haller*. Ankara. Türmob Yayınları.
- [2] Akdoğan, A. (2005). *Kamu Maliyesi*. Ankara. Gazi Kitapevi.
- [3] Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı. Filiz Kitabevi. İstanbul.
- [4] Aksoy, Ş. (1996). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. (Temel Prensipler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi). Filiz Kitap Evi. İstanbul.
- [5] Aksoy, Ş. (1990). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*. Filiz Kitabevi. İstanbul.
- [6] Arıkan, Z. (2001). *Resen Vergi Tarhi*. Anadolu Matbaacılık. İzmir.
- [7] Arıkan Z. ve Tosuner M. (2010). *Vergi Usul Hukuku*. Anadolu Matbaacılık. İzmir.
- [8] Atar Y. (1994). *Vergi Hukuku*. Mimoza Yayınları. Konya.
- [9] Bilici, N. (2011). *Vergi Hukuku*. Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 26. Baskı, Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- [10] BİLİCİ N. (2005). *Vergi Hukuku Genel Hüükümler Türk Vergi Sistemi*. Seçkin Yayınevi. Ankara.
- [11] Candan, T. (1995). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*. Tüze Yayıncılık. Ankara.
- [12] Çelebi, K., Muter, B. N., Sakınç, S. (2008). *Kamu Maliyesi*. Gözden Geçirilmiş 3. Baskı. Emek Matbaası. Manisa.
- [13] Erdem, T. (2012). *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.

- [14] Giray, A. (1982). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitapevi. Ankara.
- [15] Gözler, K. (2009). *İngiltere’de Parlemonto Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme*. Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- [16] Güneş, G. (1998). *Verginin Yasallığı İlkesi*. Alfa Yayıncılık. İstanbul.
- [17] İnel, N. (1979). *Türk Vergi Yargı Sistemi*. Maliye Bakanlığı Tepki Kurulu Yayını Kısmet Matbaası. Ankara.
- [18] Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım. Ankara.
- [19] Karakoç Y. (2004). *Genel Vergi Hukuku*. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı. Yetkin Yayınları. Ankara.
- [20] Kırbaş S. (2006). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. Siyasal Kitabevi. Ankara.
- [21] Kırbaş, S. (1992). *Vergi Hukuku*. Adım Yayıncılık. Ankara.
- [22] Kırbaş, S. vd. (2001). *Vergi Uygulamaları*. İpek Yayınevi. Eskişehir.
- [23] Kırbaş S. (1998). *Vergi Uygulamaları*. 3. Baskı. Eskişehir.
- [24] Laufenger, H. (1993). *Histoiredede I’mopt*, s. 5.den aktaran Salih, TURHAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*. Filiz Kitabevi. 5. Baskı. İstanbul.
- [25] Nadaroğlu, H. (1981). *Kamu Maliyesi Teorisi*. Sermet Matbaası. 4. Baskı. İstanbul.
- [26] Oktar, S. A. (2010). *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- [27] Özbalcı, Y. (1982). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Turhan Kitabevi. 7 Baskı. Ankara.
- [28] Pehlivan, O. (2005). *Vergi Hukuku*. Derya Kitap Evi. 4 Baskı. Trabzon.
- [29] Şenyüz D. (2005). *Vergi Hukuku Genel Hüükümler*. Ekin Kitabevi, Bursa.
- [30] Turhan, S. (1996). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Filiz Kitabevi. 6. Baskı, İstanbul.

- [31] Zenginobuz, Ü., Adaman, F., Gökşen, F., Savcı, Ç. ve Tokgöz, E. (2010). *Vergi, Temsilîyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları*. Açık Toplum Vakfı Yayınları, İstanbul.

Dergi ve Makaleler

- [1] Aslanpınar, Y. B. (2013). Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü. *TBB Dergisi*. Sayı: 104, s. 299-320.
- [2] Çakmak, Ş. (2006). Nasıl Bir Vergi Yargısı. *Mali Pusula*. 19:7, ss.47-58.
- [3] Duran, L. (2009). İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II. *Amme İdaresi Dergisi*. Cilt:21, Sayı:1, s.64.
- [4] Gınalı A. (2011). Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler Ve Özellikli Durumlar. *Mali Çözüm*. Mart-Nisan Sayısı, s. 215-224.
- [5] GİB-Gelir İdaresi Başkanlığı, (2007). *Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi*. Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınları.
- [6] Kızılot, Ş. (2000). Vergi Yargısında İlan Yolu İle Tebliğ, *Hürses*. 07.10.200, s. 5.
- [7] Özkan, G. (1999). Hâkim ve Savcı Adaylarının Eğitimi, Sorunları ve Çözüm Önerileri”. *Hukuk Dergisi*. 102: 54. s. 47-59.
- [8] Tuncer S. (2006). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma. *Mükellefin Dergisi*. Sayı:21, s.52-61.
- [9] Ufuk, M. T. (2002). Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı: 380, s.
- [10])

Tezler

- [1] Dolgun, K. P. (2014). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Uzlaşma*. T. C. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi.

- [2] Eren V. (2006). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve Yargısal Çözüm Yolları*. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne.
- [3] Gündoğdu, M. (2008). *Danıştay Kararları Işığında Re’sen Vergi Tarhı*. Yüksek Lisans Tezi. Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Tokat.
- [4] İşbilir, Ş. (2008). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Edirne, Eylül,2008.
- [5] Yorulmaz Y. (2000). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Türkiye Sonuçları*, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

İnternet Kaynakları

- [1] WEB_1: AKKAYA, Vergi Hukukunda Sorumluluk, www.adanasmmmo.org/sempozyum/mustafa_akkaya (Erişim Tarihi: 22.04.2015)
- [2] WEB_2: http://www.koto.org.tr/Files/AB-Turkiye_Vergi_Sistemleri.pdf (Erişim Tarihi: 22.04.2015)
- [3] WEB_3: <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/128AGE.pdf> (Erişim Tarihi: 22.04.2015)
- [4] WEB_4: <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/128MYU.pdf> (Erişim Tarihi: 15.04.2015)
- [5] WEB_5: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf (Erişim Tarihi: 27.04.2015)
- [6] WEB_6: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf (Erişim Tarihi: 22.04.2015) (Erişim Tarihi: 25.04.2015)
- [7] WEB_7 <http://ihtilaf.net/Content/Tema1/images/dava-acma.pdf> (Erişim Tarihi: 16.04.2015)
- [8] WEB_8: <https://www.alomaliye.com/2014/muharrem-ozdemir--vergi-icra-hukukunda-ihtiyati-haciz-uygulamasi.htm> (Erişim Tarihi: 18.04.2015)

- [6] WEB_9: Vergileme Yetkisinin Sınıflandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni.http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-astirmalari/kamu-maliyesi/aktan-vergilemeyetkisi.pdf. (Erişim Tarihi: 22.04.2015)

ÖZGEÇMİŞ

Banu Durukan 1979 yılında Giresun’ da doğdu.1996 yılında Eynesil Lisesi’nden mezun oldu.2013 yılında Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Denetim Bölümünde hala öğrenimine devam etmektedir. Halen Durukan Örme Tekstil San. Ve Tic. Ltd. Şti. Firmasında muhasebe sorumlusu olarak iş hayatına devam etmektedir.