



T.C.

HİTİT ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE VE VERGİNİN
TAHSİLİNDE İDARİ VE YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARININ
ETKİLİLİĞİNİN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Mustafa BOSTANCI

Çorum - 2023

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE VE VERGİNİN
TAHSİLİNDE İDARİ VE YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARININ
ETKİLİLİĞİNİN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ**

Mustafa BOSTANCI

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Ufuk GERGERLİOĞLU

Çorum-2023

Mustafa BOSTANCI tarafından hazırlanan “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde ve Verginin Tahsilinde İdari ve Yargısal Çözüm Yollarının Etkililiğinin Karşılaştırmalı İncelenmesi” isimli yüksek lisans tez çalışması 16/06/2023 tarihinde aşağıdaki jüri üyeleri tarafından oy birliği ile Hitit Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans olarak kabul edilmiştir.

(Unvanı, Adı SOYADI)

Doç. Dr. Ufuk GERGERLİOĞLU

(Unvanı, Adı SOYADI)

Dr. Öğretim Üyesi Cevat TOSUN

(Unvanı, Adı SOYADI)

Dr. Öğretim Üyesi Onur UÇAR

Hitit Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulunun .../.../..... tarih ve sayılı kararı ile’ın Anabilim Dalında Yüksek Lisans/Doktora derecesi alması onanmıştır.

(İmza)

Unvanı Adı SOYADI

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

TEZ BİLDİRİMİ

Yüksek lisans tezi içinde yer alan tüm bilgilerin etik ilkeler ve akademik kurallara uygun olarak elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarına ait eserlerden faydalandığı hallerde her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını, çalışmada yer alan istatistikî verilerde değiştirme yapılmadığını beyan ederim.

İmza

Mustafa BOSTANCI

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE VE VERGİNİN TAHSİLİNDE İDARİ VE YARGISAL ÇÖZÜM YOLLARININ ETKİLİLİĞİNİN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ

Mustafa BOSTANCI

ORCID:

[orhttps://orcid.org/0009-0006-1708-3887](https://orcid.org/0009-0006-1708-3887)

HİTİT ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Yüksek Lisans

Ağustos 2023

ÖZET

Vergi mevzuatının uzun olması ve sade olmayışı nedeniyle uygulanması veya yorumlanması zordur. Bu zorluğun doğal sonucu olarak bazı hallerde idare ile mükellef arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Devletin buradaki temel görevi uyuşmazlığın evrensel hukuk ilkeleri çerçevesinde adil ve hızlı bir biçimde çözülmesini sağlamaktır. Vergi ihtilafının çözümünde yargısal ve idari olmak üzere iki yol vardır. Bu yollarının hangisinin adaleti gerçekleştirmedi ve vergi tahsilatında, birey ve devlet açısından daha etkili olduğunun araştırılması toplum ve birey bakımından önemlidir. Bu araştırmanın amacı vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ve verginin tahsilinde idari ve yargısal çözüm yollarının karşılaştırmalı olarak ne derecede etkili olduğu sorusuna cevap bulmaktır.

Çalışmada vergi uyuşmazlığı kavramının kavramsal çerçevesi ortaya konularak refah devletinde vergilendirmenin rolü üzerinde kısaca durulmuştur. Türk vergi yargısının nitelikleri göz önüne alınarak, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını etraflıca incelenerek taraflar açısından doğuracağı avantaj ve dezavantajları değerlendirilmiştir. Uyuşmazlığın bir tarafı olan mükellef tarafından tercih edilen yolun kendileri açısından en avantajlı yol olup olmadığını belirlemek önemlidir. Vergi uyuşmazlığının diğer tarafı olan idare bakımından da en etkili ve avantajlı yolun tespit edilmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışmada, vergi uyuşmazlıklarının vergi mahkemeleri önüne taşınmasının vergi alacaklısı olan devlet, vergi borçlusu olan mükellef ve vergi yargısı açısından etkileri ortaya konulmuştur. Çalışmada, ayrıca uyuşmazlıkları önleyecek nitelikteki tedbirlerin belirlenmesi ve bu tedbirlerin etkin hale getirilmesi hususu ile vergi uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif olabilecek yolların

geliştirilmesinin uyuşmazlıkların tarafları ve vergi yargısı açısından sağlayacağı katkılar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kavramlar: Vergi Uyuşmazlıkları, İdari Yollar, Yargı Yolu, Etkinlik, Tahsilat,

Bilim Kodu: 112005



A COMPARATIVE EXAMINATION OF THE EFFECTIVENESS OF ADMINISTRATIVE AND JUDICIAL REMEDIES IN RESOLUTION OF TAX DISPUTES AND COLLECTION OF TAX

Mustafa BOSTANCI

ORCID:

[orhttps://orcid.org/0009-0006-1708-3887](https://orcid.org/0009-0006-1708-3887)

HITIT UNIVERSITY

GRADUATE SCHOOL

Master of Science

August 2023

ABSTRACT

Due to the length and simplicity of tax legislation, it is difficult to implement or interpret. As a natural consequence of this difficulty, in some cases, disputes arise between the administration and the taxpayer. The main duty of the state here is to ensure that the dispute is resolved fairly and quickly within the framework of universal law principles. There are two ways to resolve tax disputes, judicial and administrative. It is important for the society and the individual to investigate which of these ways is more effective in realizing justice and tax collection, in terms of the individual and the state. The aim of this research is to find an answer to the question of how effective the administrative and judicial solutions are comparatively in the resolution of tax disputes and tax collection.

In the study, the conceptual framework of the concept of tax dispute is presented and the role of taxation in the welfare state is briefly emphasized. Considering the qualifications of the Turkish tax jurisdiction, the ways of resolution of tax disputes were examined in detail and the advantages and disadvantages of it for the parties were evaluated. It is important to determine whether the path preferred by the taxpayer, who is a party to the dispute, is the most advantageous for them. It is important to determine the most effective and advantageous way for the administration, which is the other side of the tax dispute. In this context, the effects of bringing tax disputes before tax courts in terms of the state as tax creditor, taxpayer as tax debtor and tax jurisdiction are presented in this study. In the study, it has also been tried to determine the measures to prevent disputes and to make these measures effective, and to

develop alternative ways to resolve tax disputes in terms of the parties to the disputes and the tax jurisdiction.

Key Concepts: Tax Disputes, Administrative Actions, Judiciary, Efficiency, Collection,

Science Code: 112005



TEŞEKKÜR

Gerek ders aşamasında gerekse tez konusunu belirleme ve çalışma sürecimde her zaman bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşıp anlayışla yol gösteren, yüksek lisans eğitimimde tanıdığım ve öğrencisi olmaktan gurur duyduğum saygıdeğer danışman hocam Doç. Dr. Ufuk GERGERLİOĞLU'na çok teşekkür ediyorum.

Bugüne kadar bana her konuda destek verip yanımda olan, sevgisini her zaman üzerimde hissettiğim, bu çalışmayı bitirmem konusunda ve ailemiz için fedakârlıkla çabalayan eşim Ayşe BOSTANCI'ya, bu süreçte kendileriyle daha az zaman geçirmek zorunda kaldığım oğullarım Yusuf BOSTANCI'ya ve Yunus Emre BOSTANCI'ya tüm sevgilerimle teşekkür ediyorum.

Mustafa BOSTANCI

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	vi
TEŞEKKÜR.....	viii
İÇİNDEKİLER	ix
TABLolar DİZİNİ.....	xii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xiii
SİMGELER VE KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ.....	1

1.BÖLÜM

UYUŞMAZLIK VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL ÇERÇEVE

1.1. Uyuşmazlık Kavramına Genel Bakış.....	6
1.2. Vergi Uyuşmazlığının Tanımı	6
1.3. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar	8
1.4. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkışı	9

2. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

2. 1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünün İdari Yolları	11
2.1.1. Vergi hatalarını düzeltme.....	11
2.1.2. Pişmanlık ve ıslah.....	14
2.1.3. Cezalarda indirim	15
2.1.4. Uzlaşma.....	17
2.1.5. Kanun yolundan vazgeçme (VUK madde 379).....	20
2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yargı Yolu	20
2.2.1. Türk vergi yargısı sistemindeki yargı organları	22

2.2.2. Vergi yargılamalarında kanun yolları	25
2.2.3. Vergi yargılama usulü	25
2.2.4. Vergi davalarının hukuki niteliği	26
2.2.5. Vergi uyuşmazlıklarında anayasa mahkemesinin rolü	27
2.3. Vergi Uyuşmazlıkları Bağlamında Ombudsmanlık Kurumunun İşlevi	29

3. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE İDARİ VE YARGISAL YOLLARIN ETKİLİLİĞİ

3.1. Uyuşmazlığın Çözümüne Kavuşturulma Süresi Yönüyle Değerlendirme	32
3.2. Uyuşmazlık Giderleri ve Harcamaları Yönüyle Değerlendirme	39
3.3. Hukuk Devleti İlkesi Yönüyle Değerlendirme	39
3.4. Vergi Uyuşmazlıklarına Çözümünde Alternatif Yöntemlere Dair Öneriler	44

4. BÖLÜM

VERGİNİN TAHSİLİNDE İDARİ VE YARGISAL YOLLARIN ETKİLİLİĞİ

4.1. Tahsilat Yönüyle Değerlendirmeler	47
4.2. Sosyal Adalet ve Devlet-Birey İlişkileri Yönüyle Değerlendirmeler	52

5. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ VE YARGISAL YOLLARLA ÇÖZÜMÜNÜN ETKİNLİĞİNE DAİR ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

5.1. Açıklamalar	56
5.2. Örnek Olay-1	56
5.2.1. Olayın tabloda gösterimi	57
5.2.2. Olayın hukuki değerlendirmesi	57
5.3. Örnek Olay-2	57
5.3.1. Olayın tabloda gösterimi	57
5.3.2. Olayın hukuki değerlendirmesi	58
5.4. Örnek Olay-3	58
5.4.1. Olayın tabloda gösterimi	58

5.4.2 Olayın hukuki değerlendirmesi	59
5.5. Örnek Olay-4	59
5.5.1 Olayın tabloda gösterimi	59
5.5.2.Olayın hukuki değerlendirmesi	60
5.6. Örnek Olayların Genel Değerlendirmesi.....	60
SONUÇ	62
KAYNAKÇA	66



TABLULAR DİZİNİ

Tablo	Sayfa
Tablo 2.1. Cezada İndirim Örneği Tablo Gösterimi	17
Tablo 3.1. Vergi Mahkemeleri Dosya Durum, 2022.....	32
Tablo 3.2. Dava Görülme Süreleri, Gün	37
Tablo 3.3. İlk Derece Mahkeme Karar Türleri, Sayı.....	42
Tablo 5.1. Örnek Olay 1'in Tablo Gösteri	57
Tablo 5.2. Örnek Olay 2'in Tablo Gösterimi	57
Tablo 5.4. Örnek Olay 3'ün Tablo Gösterimi	58
Tablo 5.5. Örnek Olay 4'ün Tablo Gösterimi	59

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil	Sayfa
Şekil 3.1. Mahkemelerin Önüne Gelen Dosya Sayıları, 2022	33
Şekil 3.2. Dosyaların Karara Bağlanma Durumu, 2022	34
Şekil 3.3. Vergi Mahkemelerinde Bir Dosyanın Ortalama Görülme Süresi	35
Şekil 3.4. Dava Görülme Süreleri, Gün, 2015.....	36
Şekil 3.5. İdari/Vergi Davalarında Olağan Kanun Yollarında Ortalama Dava Süreleri, Gün	37
Şekil 4.1. İlk Derece Mahkemelerin Karar Türleri Oranları, 2022	48
Şekil 4.2. Uzlaşma Sayıları, 2022	49
Şekil 4.3. Uzlaşma Oranları,2022.....	50
Şekil 4.4. Dava Türlerine Göre İptal Oranları.....	51

SİMGELER VE KISALTMALAR

Simgeler

% : Yüzde

Kisaltmalar

AATUHK :6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AB : Avrupa Birliği

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

AİHM : Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

AİHS : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

AYM : Anayasa Mahkemesi

BİM : Bölge İdare Mahkemesi

C. : Cilt

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

IMF : International Monetary Fund

KDK :Kamu Denetçiliği Kurumu

KV : Kurumlar Vergisi

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

ÖTV : Özel Tüketim Vergisi

TL : Türk Lirası

VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Problem Durumu

Vergiler kamu hizmetlerinin en önemli kaynağıdır. Devletler egemenlik yetkisine dayanarak vergi toplarlar. Hukuk devletlerinde vergilerin belirli hukuki kurallara ve usullere göre toplanması zaruridir. Zira vergide keyfilik modern demokrasilerde kabul edilemez. Ülkemizde de vergiye dair en temel hukuki düzenleme hiç şüphesiz Anayasa'dır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinde ifade edildiği üzere göre herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Devlete vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı konusunda yükümlülükler düşmektedir. Yine hukuk devletinin bir gereği olarak vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması emredilmiştir.

Anayasa'da çerçevesi çizilen başta kanunlar olmak üzere vergi mevzuatı bir hayli karmaşık ve uzun olup bazı hükümleri muğlak olarak değerlendirilmektedir (Avder, 2017, s. 158). Mükelleflerin hukuki ve teknik yardım almadan vergi mevzuatına tam olarak vakıf olması beklenemez. Gerek mevzuatın karmaşıklığı gerekse vergi memurlarının uygulamadaki bazı eksik veya hatalı işlemleri, vergi uyuşmazlıklarına neden olabilmektedir. Vergi uyuşmazlığının tarafları esas itibariyle devlet ve vergi yükümlüsüdür. Bu kapsamda; uyuşmazlığın tarafları bakımından vergi uyuşmazlığının etkin bir şekilde çözümlenmesi için idari ve adli mekanizmaların avantaj ve dezavantajlarının öngörülebilmesinin ve/veya bilinebilmesinin son derece önemli olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır (Savaşan, Altundemir, & Ulupınar, 2012, s. 143). Devlet açısından başarılı bir vergilendirmeden bahsedebilmek için etkin bir tahsilat sağlanması gerekirken mükellefin vergilendirmeden temel beklentisi hukuk güvenliğidir. Uyuşmazlığın çözüm yollarının avantaj ve dezavantajları işte tam bu noktada önem arz etmektedir. Bu kapsamda; bir uyuşmazlığa uygulanacak çözüm yolu her iki tarafın beklentisini en üst seviyede sağlayabilir mi? Devlet açısından dezavantajlı olan bir yol mükellef açısından avantajlı olabilir mi? Vergilendirmenin hukukiliğini sağlamayı incelemek etkin bir tahsilatı engeller mi? şeklindeki soruların cevabını bulabilmek çalışmanın ana odağını oluşturmaktadır.

Araştırmanın Amacı

Vergi mevzuatının uzun ve karmaşık olması nedeniyle uygulanması veya yorumlanması birçok yönden zordur. Bu zorluğun doğal sonucu olarak bazı durumlarda idare ile mükellef arasında uyuşmazlıklar meydana gelmektedir. Devletin buradaki temel görevi uyuşmazlığın evrensel hukuk normlarına göre hızlı ve adil bir biçimde çözümlenmesini sağlamaktır. Vergi ihtilafının çözümünde yargısal ve idari olmak üzere iki yol vardır. Bu yollarının hangisinin adaleti gerçekleştirmede ve vergi tahsilatında, birey ve devlet açısından daha etkili olduğunun araştırılması, toplum ve birey bakımından önemlidir. Bu araştırmanın amacı, vergi

uyuşmazlıklarının çözümünde ve verginin tahsilinde idari ve yargısal çözüm yollarının karşılaştırmalı olarak ne derecede etkili olduğu sorusuna cevap bulmaktır.

Bu çalışmanın hedefi, Türk vergi hukukunun nitelikleri dikkate alınarak vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını detayları bir biçimde alarak uyuşmazlığın tarafları açısından doğuracağı avantaj ve dezavantajları kapsamında değerlendirmektir. Bu çerçevede; vergi borçlusunca veya vergi alacaklısı olan devletçe tercih edilen uyuşmazlık çözüm yolunun kendileri için en avantajlı yol olup olmadığını belirlemek çalışmanın ana odağıdır. Bunun yanı sıra devletin mükelleflere hukuki güvence sağlama işlevi ve vergi yargısının iş yükü açısından da çalışma konusuna dair tespit ve değerlendirmelerde bulunmaktadır. Sonuç olarak; uyuşmazlık çözüm yollarına dair bulunulacak saptamalarda ve değerlendirmelerde verginin hukukiliği ve tahsilatta etkinlik temel kriterler olmuştur.

Araştırmanın Önemi

Literatürde araştırma konusu ile ilgili birçok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalarda genellikle idari ve yargısal yollar ayrı ayrı incelenmekte veya belirlenen bir idari yolun etkinliği araştırılmaktadır. Genel olarak, idari yolların etkililiğini inceleyen ve yargı yollarıyla karşılaştıran çalışmaların eksikliği olduğu görülmektedir. Bu çalışmada bahsedilen eksikliği gidereceği için önemlidir.

Türk Vergi Kanunu'nun işleyişinde, uyuşmazlığın tarafları açısından mevcut çözüm yöntemleri olan vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargı aşamasındaki çözüm yollarının çeşitli avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının olabildiğince en hızlı şekilde çözüme kavuşturulması, vergi mükellefleri, idare ve vergi yargısı üzerinde çeşitli etkiler yaratmaktadır. Uyuşmazlıkların çözümünde doğru yolun seçilmesi, taraflar ve vergi yargısının işleyişi açısından büyük önem taşımaktadır. Her bir uyuşmazlığın dava yolu ile vergi mahkemeleri önünde dava konusu yapılması, vergi yargısının etkin ve ivedi bir şekilde işlemesine engel olabilmektedir. Buna bağlı olarak uyuşmazlığın emek, zaman ve giderler bakımından mükellefe ağır ve olumsuz sonuçlar ortaya çıkartması muhtemel görülmektedir. Ancak bireylere karşı üstün yetkilere sahip olan idarelerin kurduğu işlemler karşısında insanların hak arama bilincinden mahrum kaldığından ve idarelerin yaptığı her işlemin dikkate alındığından söz etmek her zaman mümkün olmamaktadır. Doğru ve yargısal çözüm için denenmemiş vergi mükellefi için her zaman doğru bir seçim değildir. Tüm bu bilgiler ışığında çalışmanın, uyuşmazlıkların çözümünde doğru yolu seçmenin ne kadar önemli olduğu konusundaki düşüncelere katkı sağlayacağı, mevcut çözüm yöntemlerinin etkin ve verimli bir şekilde işletilmesi, uyuşmazlıkların çözümünde hukukun üstünlüğünün tesis edilmesi gibi alternatif yolların üretilmesine yönelik hukuki çalışmalara hız kazandıracığı düşünülmektedir.

Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları olan idari yolları ve yargısal yollar sırasıyla incelenmektedir. Bu kapsamda çalışmada literatür taraması yapılmış olup, konuya dair farklı

kaynaklardan yararlanılarak mesele ortaya konulmakta ve seçilen örnek olaylar karşılaştırmalı olarak incelenmektedir. Aynı zamanda çalışmada vergi içtihatları ve kurumların resmi raporlarına dayanılarak bazı sonuçlara yer verilmekte ve bu sonuçlar değerlendirilmektedir.

Sosyal olay ve olguları ele alması nedeniyle son yıllarda en çok tercih edilen yöntem nitel araştırma metodudur (Karataş, 2017, s. 1). Bu tez çalışmasında da nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi, içerik analizi ve örnek olay incelemesi yöntemleri kullanılacaktır.

Ayrıca çalışmada kurumlardan elde edilecek istatistiki verilere yer verilmektedir. İdari yolların etkinliği bakımından vergi daireleri ve ilgili diğer birimlerin vergi uyumsuzlukları ve çözüm yollarına ilişkin istatistikleri incelenmiştir. Bu çerçevede; T.C. Adalet Bakanlığı ve T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergi uyumsuzluklarına dair istatistiki verilerine çalışmada yer verilmiş olup bu verilere dayanılarak tarafımızca oluşturulan tablo ve grafikler ile veri analizleri sunulmuştur.

Çalışmada, yargısal yolun etkinliği bakımından yargıya intikal eden vergi uyumsuzluğu davalarına ilişkin istatistiki verilere dayanılarak davaların ne kadar süre içinde karara bağlandığı, yargılama sonucunda verilen kararın türü, temizleme oranları ve dava türüne göre verilen kararların oranları incelenmiştir. Yapılan incelemeler bir bütün olarak değerlendirilerek vergi uyumsuzluklarının idari ve yargısal çözüm yollarının karşılaştırması ele alınmaktadır. Çalışmanın sonuç kısmında ise araştırmadan elde edilen bulguların değerlendirilmesi yapılarak varılan sonuçlara değinilmektedir.

Kavramsal Çerçeve

Uyuşmazlık kavramı günlük yaşamda sıklıkla karşımıza çıkan bir kavramdır. "İhtilaf", "anlaşmazlık", "bağdaşmazlık", "sürtüşme" kavramları da günlük dilde uyuşmazlıkla aynı anlamda kullanılan kelimelerdir. Hukukta kullanılan "uyuşmazlık" sözcüğü ile günlük yaşamda yer alan uyuşmazlık sözcüğü yaklaşık olarak aynı anlama gelmektedir. Türk Dil Kurumu sözlüğünde uyuşmazlık kavramı "uyuşmama durumu" şeklinde tanımlanmaktadır. Uyuşmazlık; birey-birey, birey-devlet (adli, idari, askeri merciler) veya devlet-devlet arasında gerçekleşerek karşımıza çıkabilmektedir. Vergi uyumsuzluğu, vergi idaresi ile mükellefler arasında mevzuattan veya mevzuatın uygulanmasından kaynaklanan vergilendirmeye dair ihtilaflardır. Bu ihtilaflar vergi borçlusu ile vergi alacaklısı sıfatıyla devlet arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve benzeri vergilendirme uygulamalarından neşet etmektedir. Vergi uyumsuzluğunun esası bir borç ve alacak ilişkisine dayanmaktadır. Bu sebeple tabi olarak vergi uyumsuzluklarında iki taraf vardır. Bu taraflardan ilki Başta T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı olmak üzere vergilendirmeye yetkili belediyeler ve diğer kuruluşlardır. Vergi uyumsuzluğunun diğer tarafını ise Vergi Usul Kanununun

377. maddesinde ifade edildiği üzere mükellefler, sorumlular ve kendilerine vergi cezası kesilenler oluşturmaktadır.

Vergi idaresini “vergi ile ilgili tüm hizmetleri yürüten devlet örgütü” şeklinde genel bir tanımla ifade edebiliriz. Türk vergi mevzuatında vergi idaresi olgusu açık bir biçimde tanımlanmamıştır. Ancak vergi dairesi kavramı “mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir” biçiminde tanımlanmıştır. Vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümlenmesi, mükellef ile vergi idaresi arasında, ihtilaf konusunun anlaşarak ya da yasanın izin verdiği idari esasları uygulayarak ortadan kaldırılması şeklinde tanımlamak mümkündür.

İdari çözüm yolları olarak bilinen çözüm süreçlerinin “barışçıl çözüm yolları” olarak isimlendirildiği bilinmektedir. Bu yolların temel hedefi vergi uyuşmazlıklarının bir yargı mercii önünde dava konusu haline getirilmeden çözülmesi suretiyle yargının iş yükünün azaltılmasıdır (Yılmaz, 2013, s. 97).

Modern devletlerde etkin bir hukuk sisteminden bahsedebilmek için hukukun idari uygulamalarda tam bir hakimiyet sağlaması gerekmektedir. Bir verginin etkin olması ise hem hukuki olması hem de içinde bulunulan dönemin ekonomik koşullarına ve gereksinimlerine paralel bir şekilde tahsil edilmesiyle mümkündür. Devlerin vergi politikasının temel hedefi budur. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının bu temel hedefe hizmet ettiği ölçüde başarılı kabul edilmesi gerekmektedir.

Varsayımlar

Tez konusu bu çalışmamızın varsayımları aşağıdaki gibidir:

- i. Vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümü yargısal yola göre birey açısından daha az maliyetli ve daha hızlıdır.
- ii. Vergi tahsilatı bakımından vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümü yargısal yola göre daha etkilidir.
- iii. Uyuşmazlığın idari yollarla çözümü görevli yargı organlarının iş yükünü azalmaktadır.
- iv. Uyuşmazlığın idari yolla çözümü konusunda mükellefler yeteri kadar bilgiye sahip değildir.
- v. İdari yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda mahkemeler genellikle mükellef lehine karar vermektedir.
- vi. Uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümlenmesi verginin hukukiliği unsuruna daha fazla katkı sağlamaktadır.
- vii. Vergi uyuşmazlıklarının yarından fazlası yargı yoluyla çözümlenmektedir.

Kapsam ve Sınırlılıklar

Vergi idareleri daha fazla vergi toplamayı hedeflerken mükellef daha az miktarda vergi ödemek istemektedirler. Vergi uyuşmazlıklarının esas kaynağı bu yaklaşımlara dayanmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları genellikle verginin eksik ödenmesi, verginin aslının veya cezasının idarenin bildirdiği süre içinde ödenmemesi ya da verginin hiç ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlığı ortaya çıktıktan sonra tarafların dikkate alabilecekleri iki seçenek söz konusudur. Bunlardan ilki uyuşmazlığı idari aşamada çözümlenmesi, diğeri ise yargı yoluna başvurup yargılama aracılığıyla netice almaktır.

Mükellef ve/veya devlet açısından en avantajlı yolun hangisi olduğu somut uyuşmazlık konusuyla ilgili bir husustur. Uyuşmazlık ortaya çıktıktan sonra hangi yolun seçileceği tarafların tutumuna ve tercihlerine bağlıdır. Öte yandan uyuşmazlığın taraflarının seçilecek çözüm yolu hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olması veya avukat, mali müşavir vb. konuya dair teknik bilgi sahibi uzmanlardan destek alması da önemlidir.

Vergi uyuşmazlıkları taraflara dair hususi bilgiler içermektedir. Bu bilgiler vergi mahremiyeti, kişisel veriler ve ticari sır kapsamında kabul edilecek nitelikteki bilgilerdir. Bu sebeple vergiye dair bilgilerin kişisel verinin korunması ve vergi mahremiyetine saygı kapsamında olması, çalışmanın en temel sınırlılığını oluşturmaktadır. Vergi uyuşmazlığıyla ilgili bilgi ve belgelere, vergi mahremiyeti ve kişisel verilerin korunması hakkı çerçevesinde ulaşmak son derece güçtür.

Veri Toplama Tekniğı

Bu tez çalışmasında, vergi uyuşmazlıklarında uygulanacak olan çözüm yolları ile bu yollardan birisinin tercih edilmesi halinde ortaya çıkan sonuçların nitel araştırma yöntemlerine dayalı olarak incelenmesi esas alınmıştır. Veriler değerlendirilirken örnek olay inceleme yönteminin yanı sıra metin, veri ve içerik analizi yöntemleri de kullanılmıştır. Resmi istatistikler, tablo ve grafik haline getirilerek analiz edilmiş ve mukayese yoluyla sonuçlar değerlendirilmiştir.

1.BÖLÜM

UYUŞMAZLIK VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL ÇERÇEVE

Bu bölümde genel anlamda uyuşmazlık kavramı çerçevesinde vergi uyuşmazlığı ve tarafları, vergi uyuşmazlığının şekilleri ve doğuş zamanı ele alınmaktadır.

1.1. Uyuşmazlık Kavramına Genel Bakış

Her hukuki ilişkide taraflar vardır. Bu tarafların her zaman ve her olay karşısında mutabık kalması mümkün değildir. Nitekim tarafların bu ilişkilerden beklentileri ile menfaatleri de farklıdır ve bazen bu menfaatlerin uyuşmaması işin doğası gereği ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme de esasında bir hukuki ilişkidir ve bu ilişkinin tarafları devlet ile mükelleftir. Dolayısıyla bu ilişkide de belli olaylarda çıkar çatışması yaşanmaktadır.

Bir meseleye taraf olan kişilerin, taraf oldukları mesele üzerinde farklı düşünce ve tavırlara haiz olmaları nedeniyle anlaşamamaları uyuşmazlık olarak isimlendirilmektedir (Aydın, 2015, s. 44). Uyuşmazlık kavramı günlük yaşamda sıklıkla karşımıza çıkan bir kavramdır. “İhtilaf”, anlaşmazlık”, “bağdaşmazlık”, “sürtüşme” kavramları da günlük dilde uyuşmazlıkla aynı anlamda kullanılan kelimelerdir. Hukukta kullanılan “uyuşmazlık” sözcüğü ile günlük yaşamda yer alan uyuşmazlık sözcüğü yaklaşık olarak aynı anlama gelmektedir. Türk Dil Kurumu sözlüğünde uyuşmazlık kavramı “uyuşmama durumu” şeklinde tanımlanmaktadır. Uyuşmazlık; birey-birey, birey-devlet (adli, idari, askeri merciler) veya devlet-devlet arasında gerçekleşerek karşımıza çıkabilmektedir. Burada kişi ile kastedilen hem gerçek kişiler hem de tüzel kişilerdir. İdarenin işlemlerinin hukuki incelemeye tutulduğu idari davalarda, uyuşmazlığın tarafları, idare ile gerçek veya tüzel kişilerdir. Vergi uyuşmazlığı ise, vergi idaresi ile mükellefler arasında mevzuattan veya mevzuatın uygulanmasından kaynaklanan vergilendirmeye dair ihtilaflardır.

1.2. Vergi Uyuşmazlığının Tanımı

Devletler kamu hizmetlerini etkin ve verimli yürütebilmek için sürekli olarak gelire ihtiyaç duymaktadırlar. İhtiyaç duyulan bu gelirin başlıca kaynağı vergilerdir. Bu çerçevede; vergiyi, devletin kamu hizmetlerini aksaksız bir biçimde yürütebilmesi için gereksinim duyduğu ekonomik geliri temin edebilmek amacıyla vergilendirme otoritesine dayanarak mükelleflerden zorla ve karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerler olarak tanımlayabilmek mümkündür. Vergi, tarafları açısından bir hukuki ilişkidir. Bu hukuki ilişkinin kaynağı anayasa ve yasalardır. Anayasa'mızın 'vergi ödevi' başlıklı 73'ncü maddesinde “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür’ denilmiştir. Bahse konu

maddede “Vergi, resim, harç ve benzeri mâli yükümlükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmü ile vergilendirmede keyfiliği önleme adına bu alanda yapılacak esaslı düzenlemelerin ancak meclisin denetiminden ve onayından geçen kanunlarla yapılması anayasal hükme bağlanmış ve böylelikle mükelleflere güvence sağlanmıştır (Gülşen, 2018, s. 242).

Uyuşmazlık sözcüğünün günlük yaşamda ve yazı dilinde ihtiva ettiği anlam ile hukuk dilinde kendisine yüklenen anlam birbirine çok yakındır (Yardımcıoğlu & Kütükçü, 2014, s. 3). Vergisel işlemleri yürüten idareler ile mükellefler arasında vergilendirme işlemlerine dair olarak meydana gelen ve idare ile mükellefi karşı karşıya getiren ihtilaflar, “vergi uyuşmazlıkları” şeklinde ifade edilmektedirler (Topal, 2019, s. iii). Vergisel uyuşmazlıklar, genelde mükellefin kanunlara yeteri kadar vakıf olmamasından ve vergi mevzuatının uzun ve karmaşık olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi ve hukuk alanında eğitim almamış bireyler için oldukça karmaşık ve dağınık olarak değerlendirilebilecek olan vergi mevzuatının mükellef açısından gerçekten de anlaşılabilir olması zordur. Teknik ve hukuki bilgi gerektiren vergi mevzuatını zaman zaman vergi idaresinin anlamakta zorlandığı görülmekte ve bu sebeple aynı konuda farklı uygulamalara rastlanabilmektedir. Bu nedenlere bağlı olarak çoğu kez mükellef ile idare karşı karşıya gelmektedir (Özdemir & Arslaner, 2017, s. 332). Hukuk devletinin bir gereği olarak bu uyuşmazlıkların bir çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

Vergi ödemekle mükellef olan vatandaş, giderini azaltabilmek için minimum seviyede vergi ödemeyi isterken; vergi alacaklısı olan devlet de toplum için daha kaliteli kamu hizmeti sunabilmek maksadıyla kanun ve anayasaya uygun şekilde vergi gelirini maksimum seviyede yükseltmeyi hedeflenmektedir (Bilgen, 2019, s. 2). Vergi uyuşmazlıkları, genel olarak yükümlülük, ceza kesme ve tahsil konularında meydana gelmektedir. Ayrıca, vergi uyuşmazlıkları, ekonomide yaşanan gelişmeler neticesinde müteaddit zamanlarda sıkça değişikliğe uğrayan vergi kanunlarının anlaşılmasında ve uygulanmasında yaşanan problemler, vergi idaresi görevlilerinin devlet lehine tutumları, mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimleri gibi sebeplerden kaynaklanmaktadır (Özcan, 2015, s. 110).

Mükellef ile idare arasında çıkan uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulabilmesi için tarafların önünde iki yol vardır (Öncel, 2020, s. V). Bu yolların ilki idari yollar, ikincisi ise yargı yoludur. Yargısal yollara başvurulmadan evvel mükellef ile idarenin diyalog kurmasıyla uyuşmazlıkların çözümlenmesine, “idari yollar” denilmektedir. Uyuşmazlıkların bir kısmı idari aşamada tek yönlü mekanizmalarla çözülebilmektedir. Pişmanlık ve cezada indirim yolları taraflardan birisinin resen talebi ile kullanılabilir. Diğer bir anlatımla bu iki yolda idarenin mükellefe bir ihtarına gerek yoktur. İdari yollardan uzlaşmada ve hataların düzeltilmesinde ise mükellef ile idare arasında iki yönlü mekanizma ile diğer bir anlatımla ortak mutabakat ve diyalogla uyuşmazlıklar çözümlenmektedir. İdari yollarla çözülemeyen uyuşmazlıkların ise dava haline gelerek tarafsız ve bağımsız mahkemelerce karara bağlanması beklenmektedir (Keleş, 2020, s. 106-118). Toplumsal adalet duygusunun vatandaşlar üzerinde hissedilebilir

hale gelmesi ve etkili bir vergi tahsilatı için, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde birey ve devlet açısından en avantajlı ve etkili yolun seçilmesi önem arz etmektedir. Ancak çeşitli faktörlerin etkisi nedeniyle, uyuşmazlıkların çözümünde kullanılacak çözüm yollarından hangisinin kendileri açısından en avantajlısı olduğunun belirlenememesi, uyuşmazlıkların giderilmesinde birtakım noksanlıklar ortaya çıkarmaktadır. Uyuşmazlığın çözümü için seçilen yanlış bir yol, taraflardan birisinin maddi kaybına yol açabileceği gibi vergi yargısının yükünün artmasına da neden olabilmektedir (Savaşan, Altundemir, & Ulupınar, 2012).

Çalışmamızın ana konusunu oluşturan vergi uyuşmazlığı, vergi ile ilgili işlem yapan idare ile verginin mükellefi arasındaki hukuki anlaşmazlıklara bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu anlaşmazlıklara sebep olan işlemler ise tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil ve benzeri işlemler ile vergiyi doğuran olaydır. Bir vergi uyuşmazlığından bahsedebilmek için ortada gerçekleşmiş bir vergilendirme işleminin varlığı şart değildir. Vergi matrahının tespitine yönelik işlemlerin tamamlanmasından itibaren vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla, verginin taraflarına hukuki düzenlemelerle hangi aşamada itiraz hakkı öngörülmüşse, vergi uyuşmazlığı da o aşamada neşet etmiş olabilmektedir. Vergi uyuşmazlıkları genellikle vergi borcunun mükellef nezdinde tespiti (tarh), verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesi (tahakkuk), verginin borçlusundan tebliğ yoluyla talep edilmesi (tahsil) aşamalarında ortaya çıkmaktadır. Mesela bir vergi cezası işleminde uyuşmazlık, vergi cezasının düzenlenmesi dair usul ve esaslara ilişkin olarak meydana gelmektedir.

Hukuk devleti olmanın en temel gereği, idarenin işlemlerinin de yargı makamlarınca denetlenebilir olmasıdır. Bu kapsamda Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 125. maddesinin birinci fıkrasında “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” hükmü ile ülkemizde kamu gücünü kullanarak faaliyetler yürüten idarenin her türlü işleminin bağımsız ve tarafsız yargı tarafından denetlenebilmesi mümkün kılınarak devlete karşı vatandaşlara güvence sağlanmıştır. İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) madde 2 uyarınca idari işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygun olmaları gerekmektedir. Vergilendirme işlemi de niteliği itibarıyla idari işlem olduğundan bu sayılan hususların bir veya birkaçı açısından hukuka aykırılık içeren vergilendirme işlemleri de hukuka uygun kabul edilmeyecektir.

1.3. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar

Vergi uyuşmazlıklarında taraflardan birisi devlet veya devletin vergilendirme yetkisi verdiği kamu kuruluşlarıdır. Diğer taraf ise vergi mükellefidir. Bu noktada “vergi sorumlusu” ile “vergi yükümlüsü” arasındaki farka da kısaca değinmek faydalı olacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde vergi sorumlusu, “vergi borcunun ödenmesi bakımından vergi dairesine muhatap olan kişi” şeklinde tanımlanmıştır. Bir vergilendirmede ortaya çıkan ödenecek vergi miktarının gerçek anlamda borçlusu, vergi yükümlüsüdür. Nitekim vergiyi

ortaya çıkararak olay, yükümlünün şahsında gerçekleşmiştir. Ödeme gücüne sahip olan da yükümlüdür. Vergi sorumlusu ise asıl mükellefin vergi borcunu kesinti yaparak vergi dairesine ödemekle sorumludur. Öte yandan Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere belirli kanuni şartlar oluştuğunda kendilerine vergi cezası kesilen gerçek veya tüzel kişiler de vergi uyumsuzluğunun tarafı olabilmektedirler.

1.4. Vergi Uyuşmazlığının Ortaya Çıkışı

Devletler vergi ve cezaları bir an önce tahsil edip kamu harcamalarını finanse etmek istemektedirler (Öner, 2020, s. 231). Mükellefler ise vergiye karşı vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergi yansıması, vergi yerleşmesi, vergi grevi vb. tepkiler verebilmektedirler (Taşkın, 2010, s. 87). Vergi uyumsuzlukların temelinde idarenin bu amacı ile mükellefin bu amaca karşı tepkileri yatmaktadır.

Vergi mevzuatı, mükelleflere vergi ödemeleri konusunda bazı yükümlülükler yüklerken kendilerini hukuka aykırı işlemlere karşı korumaları için bir takım güvenceler vermektedir. Bu güvenceler idarenin kararlarına karşı talep, itiraz ve dava mekanizması şeklinde sıralanabilir. Mükellefler, bu mekanizmalar vasıtasıyla hukuka aykırı bir vergilendirme işlemine karşı hukuki koruma elde edebilmektedirler.

Vergilendirme süreçlerinde idare, daha yüksek miktarda vergi tahsil etmek ister. Mükellef de doğal olarak daha az vergi ödemeyi arzu eder (Yardımcıoğlu & Kütükçü, 2014, s. 2). Daha az vergi ödemek isteyen mükellefler bazen vergi kaçırma veya vergiden kaçınma gibi davranışlarda bulunabilmektedir. İdare de daha fazla vergi tahsilatı yapmak isterken eksik veya hatalı vergi hesaplamaları veya vergi incelemeleri sırasında kanuna ve usule aykırı işlemler yapabilmektedir.

Vergi uyumsuzlukları genellikle; vergi mevzuatının eksik veya hiç uygulanmaması, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil ve ceza uygulaması sırasında idare ile mükellefi ihtilafı hale getiren bireysel idari işlemlerden kaynaklanmaktadır.

İYUK madde 2-a uyarınca yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden biri ile hukuka aykırı olan idari işlemlerden dolayı menfaatleri ihlal edilenler tarafından iptal davası açılabilir. Vergilendirme işlemleri de idari işlem niteliğinde olduğu için idari işlemler için aranan yetki, sebep, şekil, konu ve amaç unsurları vergilendirme işlemleri bakımından da aranır. Uyuşmazlıkların ortaya çıkışında bu unsurların bir veya birkaçının eksikliği etkindir (Hepaksaz & Avcı, 2018, s. 1).

Vergi uyumsuzluğunun ortaya çıkmasında birçok etken rol oynayabilmektedir. Vergilendirme işleminin hukuka aykırı olması, vergi incelemeleri, hatalı vergi tarhiyatı ve ceza kesilmesi ve matrahın düşük beyan edilmesi başlıca etkenler olarak sayılabilmektedir (Ulupınar, 2011, s. 6-11). Vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı üç şekilde karşımıza çıkabilmektedir:

• **Yetki bakımından hukuka aykırılık:** Verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi, yetkili idari makam tarafından toplanabilmektedir. Vergi işlemlerini yürütenlerin bu konuda kanunlar tarafından yetkili kılınması gerekmektedir. Yetkisiz kurum veya kişilerce vergi toplanması hukuka aykırıdır.

• **Konu bakımından hukuka aykırılık:** Verginin konusu, verginin üzerine konulduğu iktisadi değerler olarak tanımlanmaktadır. Verginin hangi malvarlığı değerleri üzerinden alınacağı, kanun koyucu tarafından tespit edilmekte olup, kanunlarda düzenlenmedikçe herhangi bir unsur ya da işlem vergilendirilememektedir.

• **Şekil bakımından hukuka aykırılık:** Vergilendirme işlemleri belirli şekil kurallarına göre yürütülmektedir. Bu şekil kurallarına uyulmaksızın gerçekleştirilen vergi işlemleri hukuka aykırıdır. Örneğin; mevzuatta vergilendirme işlemlerinin yazılı olarak yapılabileceği ve işlemi gerçekleştiren memurun bu işlemlerde imzasının bulunması gerektiği hususu açıkça belirtilmektedir.

• **Sebeup bakımından hukuka aykırılık:** İdarenin vergilendirme işlemleri gerçek ve hukuki sebeplere dayanmalıdır. Hukuki sebeple kastedilen idarenin vergilendirme işleminin kanunlara dayanmasıdır. Geçerli sebep ise vergi doğuran olayı ifade etmektedir. Bu sebeple idarenin gerçekleştirmiş olduğu bir işlem gerçek bir sebebe dayanmasına rağmen kanuni dayanağı yoksa veya kanuni dayanağı olmasına rağmen gerçek bir sebebi yoksa hukuka uygun bir vergilendirmeden bahsedilemez. Vergilendirme işlemi, kamu yetkisinin kullanılmasının tezahürüdür. Her kamu yetkisi gibi vergilendirme de kamu yararı gözetilerek yapılmaktadır (vergidosyası.com, 2017).

2. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Bu ana başlık altında vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları idari yolla çözüm ve adli yolla çözüm olmak üzere iki başlıkta incelenmektedir.

2. 1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünün İdari Yolları

Bu kısımda vergi uyuşmazlıklarının çözümünde başvurulabilecek idari yollar ele alınmaktadır. Uyuşmazlıkların çözümünde yargı yolu en son düşünülen yol olarak görülmektedir. İdari yollar aynı zamanda “barışçıl yollar” şeklinde de isimlendirilmektedir (Avder, 2017).

2.1.1. Vergi hatalarını düzeltme

Vergi sisteminin temeli beyana dayanmaktadır. Beyana dayalı tarhiyat esasının gereği olarak mükelleflerin kazançlarını tam ve doğru şekilde hesaplamaları gerekmektedir. Ancak bilgi eksikliği, vergi kanunlarının yanlış yorumlanması veya kanuni düzenlemelerin karmaşık olması yahut da kötü niyetli olarak vergi matrahının yanlış hesaplanması neticesinde zaman zaman hatalar meydana gelebilmektedir.

Vergi hataları, vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların bir kısmını oluşturmaktadır. Vergilendirme işlemleri çoğunlukla tek taraflı olarak idarece gerçekleştirildiğinden, bazı zamanlarda hatalı işlemlerin ortaya çıkması ihtimal dahilinde görülmektedir. Bu hataların idare ile mükellefin karşılıklı diyalog kurarak ortadan kaldırılması, mükellef ile idare arasındaki güven duygusunun zedelenmemesinin de önüne geçebilmektedir (Yoruldu, 2020, s. 259-260).

Vergi uyuşmazlıklarının yargı mekanizmasına başvurmadan önce çözümlenebilmesini sağlayan idari yollardan biri olan “vergi hatalarını düzeltme”, 213 sayılı VUK’un 116 ile 126.maddeleri arasında düzenlenmiştir (Öztürk, 2017, s. 57). Vergilendirmede hata meydana geldiğinde, hata üzerinden vergi alınmaması prensibi gereği mükellefin talebiyle ya da resen idarece hataların düzeltilmesi yoluna gidilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 116.maddesinde vergi hatası, vergiyle ilişkili hesaplarda veya doğrudan vergilendirmede yapılan hatalar sebebiyle haksız şekilde fazla veya noksan vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmıştır. Bahse konu kanunun 117.maddesinde hesap hataları, 118.maddesinde ise vergilendirme hataları sayılmıştır. Kanunda yer alan hatalar, aşağıda maddeler halinde incelenmiştir.

2.1.1.1. Hesap Hataları (VUK Madde 117)

Matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde üç çeşittir. Bu hatalar aşağıdaki gibidir:

- Matrah hataları; matraha ilişkin tahakkuk fişi, ihbarname gibi belgelerde matraha ait miktarların veya indirimlerin noksan veya fazla gösterilmiş yahut fazla hesaplanmış olması halleridir. Örneğin; sunulan gelir vergisi beyannamesinde gösterilen matrahtan mahsup edilmesi gereken geçmiş yıl zararları mahsup edilmemiş olabilir (Öztürk, 2017, s. 60).

- Vergi miktarında hatalar ise vergi oran ve tarifelerinin olması gerektiği gibi uygulanmaması, mahsupların eksik yapılması veya hiç yapılmamış olması, verginin noksan veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması şeklinde tezahür edebilir. Gelir vergisi tarifesinin %15 uygulanması gerekirken %20 uygulanması, bu duruma örnek teşkil edebilir.

- Verginin mükerrer olması ise aynı vergi kanunu uygulanarak, belirli bir vergilendirme döneminde, aynı esas üzerinden birden fazla vergi talep edilmesi veya tahsil edilmesidir.

2.1.1.2. Vergilendirme Hataları (VUK Madde 118)

Bu nitelikteki hatalar, Kanunda dört farklı biçimde ele alınmaktadır:

- Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Mesela bir vergi dairesinde aynı isim ve soy isme sahip iki mükellef vardır. Birisinden basit usulle diğerinden gerçek usulle alınması gereken vergi karıştırılarak farklı usullerde alınmış olabilir.

- Mükellefiyette hata: Açık bir şekilde vergiye tabi tutulmayan veya yasalarla vergiden muaf kılınan kişilerden verginin talep ve tahsil edilmesidir. Mesela; miras yoluyla mal intikal eden bir kişi mirası, ölümün meydana geldiği tarihten itibaren üç aylık süre içinde reddetmiş olabilir. Mirası redde rağmen veraset ve intikal vergisi istenmesi mükellefiyette hataya tipik örnektir (Öztürk, 2017, s. 61).

- Konuda hata: Açık olarak vergi konusuna girmeyen veya konuya girmekle birlikte vergi istenmemesi gereken kişilerden vergi istenmesi durumudur. Örneğin; bir kimsenin özel malvarlığı olan evindeki koltukları satması durumunda kendisinden KDV istenmesi durumu böyledir (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2023, s. 343) .

- Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi, gerek vergi borcunu, gerekse vergi cezasını (VUK, madde 375) kısmen veya tamamen ortadan kaldıran bir çözüm yoludur. Düzeltme işlemiyle uyuşmazlıklar yargı yoluna intikal etmeden idari aşamada çözümlenerek mükellef ve idare açısından önemli avantajlar sağlar (Özcan, 2015, s. 21).

İdarenin gerçekleştirdiği vergilendirme işlemleri nedeniyle ortaya çıkabilen hatalar olabileceği gibi hatanın müsebbibi mükellef de olabilir. VUK madde 378/2 uyarınca mükelleflerce beyan edilen matrahlar ve bu matrahlar esas alınarak tespit edilen vergilere karşı dava açılmaz. Bu genel kuralın istisnası olarak vergi hataları gösterilmiştir. Buna göre, mükelleflerce beyan edilen matrahlar ve bu matrahlar üzerinden uygulanan vergilere karşı dava açılmaz. Ancak vergi hataları, yargı yolunu kapatan bu hükmün kapsamı dışında tutulmaktadır. Buna göre vergi hatalarının giderilmesi yolu, yargı yolunu kapamadığından özellikle mükellef yönünden ek bir güvence sağlayan bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bir vergilendirme işleminin “vergi hatası” sayılabilmesi için bazı unsurlar aranmaktadır. Bunlar:

- Ortada haksız ve yürütülmesi zorunlu bir işlem bulunmalıdır. Burada haksızlıktan kastedilen hukuka ve kanuna aykırılıktır. Bu haksız işlemle verginin eksik veya fazla istenmesi yahut alınması ortaya çıkmalıdır.
- Gerçekleştirilen vergilendirme işleminin kanuna aykırılık unsurunu ihtiva etmesi gerekmektedir. Kanuna aykırılık unsuru ile kastedilen, Anayasa’ya uygun olarak meclisin onayı ve denetimiyle yürürlüğe giren ve vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı sırasında yürürlükte olan yasa hükümlerine aykırılıktır.
- Vergilendirme işlemindeki aykırılık, vergilendirme işlemi esasa ilişkin unsurları bakımından sakat kılmalıdır.
- Gerçekleştirilen vergilendirme işleminin kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem niteliğinde olması gerekmektedir.
- Hatanın verginin miktarında ya da vergilendirme işleminde, esasa dönük ortaya çıkması gerekmektedir. İşlemdeki hata vergi tutarını etkilemiyorsa o işlem, vergi hatası olarak kabul edilemez.

VUK madde 119 hükümlerine göre vergi hataları çeşitli yollarla meydana çıkarılabilmektedir. Bunlara aşağıda kısaca yer verilmektedir:

- İşlemi yapan görevli memurun hatayı tespit etmesiyle meydana çıkabilir.
- Devletin idari birimlerinde belli bir hiyerarşi ve bu hiyerarşinin sağladığı hiyerarşik denetim vardır. Bunun doğal sonucu olarak vergi hataları üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde fark edilebilir.
- İdareler, belirli zaman aralıklarıyla rutin olarak veya rutin dışı denetlenebilmektedir. Bu denetlemeler sırasında vergi hatasının meydana çıkarılması mümkün olabilmektedir.
- Vergi incelenmesi sırasında vergi hatası tespit edilebilir.
- Vergi hatasını tespit eden veya bu konuda şüpheye düşen mükellefin müracaatı ile de vergi hatası ortaya çıkartılabilir.

Vergi hataları iki şekilde düzeltilebilir. Birincisi idarenin resen düzeltmesidir, ikincisi ise mükellefin talebi üzerine düzeltmedir. İdare, çok bariz olan vergi hatalarını vergi dairesi

müdürünün kararıyla talep aranmaksızın düzeltebilmektedir. Bu düzeltme mükellefin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilmektedir. Bu husus, VUK madde 120'de düzenlenmiştir. Kanuna göre vergi hatalarındaki noksanlıkların giderilmesinde düzeltme fişi esas alınmaktadır. İdare, hatanın mükellef aleyhine yapıldığını tespit ederse, fazla alınan vergi mükellefe iade edilmek üzere kendisine tebliğ edilmektedir. Mükellef, kendisine bunun tebliğinden itibaren bir yıl içinde parasını geri almak için idareye müracaat etmez ise hakkını kaybetmektedir. Hata, mükellef lehine yapılmış ise doğal olarak düzeltme mükellefin aleyhine olacaktır. Bu durumda da işlemin mükellefe tebliği gerekmektedir. Mükellef aleyhine yapılmış olan bu düzeltme işlemine karşı VUK madde 121 uyarınca yargı yoluna gidebilir.

Mükellefin talebi üzerine de vergi idaresi düzeltme yapabilmektedir. VUK madde 122 uyarınca vergisel işlemlerindeki hataların düzeltilmesi mükelleflerce yazı ile vergi dairesinden talep edilebilmektedir. Bu talep dilekçelerinin posta yoluyla taahhütlü olarak gönderilmesi de mümkündür. Düzeltme talebi dilekçesinin kanunda öngörülen süre içinde verilmesi şarttır. Kanunun "düzeltme zamaşımı" olarak ifade ettiği bu süre geçtikten sonra vergi hataları düzeltilmez. Düzeltme talebinin zamaşımı süresi beş yıldır. Bu süre, düzeltilmesi beklenen vergisel işlemin meydana geldiği tarihi izleyen takvim yılı başından başlamaktadır.

Düzeltme talebinin reddedilmesi veya idarenin 60 gün içinde cevap vermemesi halinde, mükellefin, Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikâyet hakkı vardır. Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın şikâyeti reddetmesi veya 60 gün içinde cevap vermemesi halinde mükellef dava açabilir. Dava süresi 30 gündür. Yetkili mahkeme ise düzeltilmesi istenen vergisel işlemleri gerçekleştiren veya cezayı kesen vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

2.1.2. Pişmanlık ve ıslah

Pişmanlık ve Islah, hukuka aykırı fiiliyle vergi zıyanına sebep olan fakat bu fiilinden ötürü pişmanlık gösteren ve kanunda yer alan şartlara uyan mükelleflere cezadan kurtulma imkânı veren bir idari çözüm yoludur. Vergi Usul Kanunu madde 371'e göre beyan esasına dayanılarak tespit edilen vergilerde, vergi kaybına sebep olduğu gerekçesiyle cezalandırılması olası olan mükellefler ile vergi kaybına neden olacak fiillerin işlenişine iştirak edenler, kanuna aykırı bu fiil ve davranışlarını yetkili mercilere herhangi bir ihbar veya ihtar olmaksızın kendi iradeleriyle harekete geçerek dilekçe ile haber verirlerse, kanunda şartların varlığı halinde, bahsi geçen kimselere vergi kaybına sebep olmaktan dolayı ceza verilmemektedir. Kanuna göre pişmanlık ve ıslah yolunun temel esasları şunlardır:

- Mükellef, vergi ziyai cezası gerektiren olayı idare bu durumu öğrenmeden önce kendiliğinden bildirmiş olmalıdır. Bu bildirim, dilekçe ile yazılı şekilde yapılmalıdır.

- Haber verme dilekçesi, vergi idaresi tarafından mükellefle ilgili olarak herhangi bir vergi incelemesine başlanmadan önce veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce resmi kayıtlara geçirilmiş olmalıdır.

- Hukuka aykırılık içeren fakat idareye hiç verilmemiş olan vergi beyannameleri de pişmanlık ve ıslah kapsamına girebilmektedir. Mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde bahsi geçen beyannamelerin idareye verilmesi gerekmektedir.

- İdareye teslim edilmiş fakat eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının ise mükellefin hukuka aykırılığı bildirim tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi gerekmektedir.

- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerle ilgili de ayırık hüküm vardır. Bu nitelikteki vergilerle ilgili olarak; ödeme yükümlülüğünün geciktiği her ay için 6183 sayılı Kanunun 51.maddesinde belirtilen oranda uygulanacak gecikme zammı ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde yerine getirilmesi şart koşulmuştur.

Maddenin son fıkrasında “*bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.*” denilerek pişmanlık ve ıslah müessesinin istisnası hükme bağlanmıştır. Ayrıca VUK madde 2’de gümrük ve tekel vergilerinin bu kanun hükümlerine tabi olmadığı açıklandığından gümrük ve tekel vergileri de pişmanlık ve ıslahın kapsamı dışında tutulmuştur. Bu hükmün bir sonucu olarak emlak vergisi ile gümrük ve tekel vergileriyle ilgili vergi ziyasına sebep olanların pişmanlık ve ıslah yoluyla uyuşmazlığı çözme imkânına sahip olamayacakları anlaşılmaktadır (Özcan, 2015, s. 31).

2.1.3. Cezalarda indirim

Cezalarda indirim mekanizması isminde de anlaşılacağı üzere sadece vergi cezalarında uygulanabilecek bir yoldur. İndirimin muhatabı, kanuni şartların varlığı halinde, tek taraflı irade beyanı ile bu yolu kullanabilmektedir. Bu mekanizmada mükellef ile idare arasında herhangi bir pazarlık ya da uzlaşma ortaya çıkmamaktadır (Yüce, 2015, s. 92).

Kendisine vergi cezası kesilen mükellef veya vergi sorumluları, bu cezayı herhangi bir uyuşmazlık doğmadan ödemek isterlerse cezada belirli oranlarda indirim yapılır. Bahse konu indirimin kapsamına; ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilere dair vergi kaybı cezaları ile genel ve özel usulsüzlük cezaları girer. VUK madde 359’de yazılı fiiller sebebiyle kesilen üç kat vergi kaybı cezası için de indirim talep edilebilmektedir. Hürriyeti bağlayıcı cezalar ise indirimin kapsamı dışında kalmaktadır (Öner, 2020, s. 238). Bu indirimin amacı; vergi idaresi ile mükellef arasında ihtilafların yargı organlarına gidilmeden çözüme kavuşturulmasıdır. Böylelikle, hem kamu alacağı kısa zamanda tahsil edilmiş olmakta, hem de

vergi borçlusu uyuşmazlık nedeniyle yargı mercilerine gitmeden cezanın bir kısmını ödemekten kurtulmuş olmaktadır.

Kanun'da belirtilen şartların somut uyuşmazlıkta varlığı halinde vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirimle gidilebilmektedir. Bu husus, VUK madde 376'da detaylandırılmıştır. Kanuna göre mükellef veya vergi sorumlusu farklı oranlarda indirimden faydalanabilmektedir. Bu indirimler şu şekildedir:

- **%50 indirim:** Mükellef, İkmalen, resen veya idarece tarh edilen bir verginin yahut vergi farkının ve vergi kaybı ile bu vergilendirmeye ilişkin cezalarının yarısını, bu işleme ilişkin tebligatlar kendisine yapıldıktan itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurursa kesilen cezanın yarısında indirimle gidilmektedir. Böyle bir durumda vergi dairesine yapılan bildirimde, cezanın vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeneceğinin taahhüt edilmesi gerekmektedir.

- **%25 indirim:** Eğer bir mükellef ile uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı cezasının %75'ini, bu Kanununun ek 8 inci maddesinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i, indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemesi gerekmektedir. Aksi halde mükellef, bu indirimden yararlanamayacaktır. Ayrıca mükellef indirim konusu uyuşmazlığı yargı mercileri önünde dava konusu yaparsa yine indirimden faydalanamayacaktır. Burada vurgulanması gereken husus; yasada öngörülen indirimlerin, vergi aslında değil kesilen usulsüzlük cezalarında yapılabilmesidir. Öte yandan cezalarda indirim mekanizması muhatapın tek taraflı irade beyanı ile faydalanabileceği bir yol olduğu için idarenin bu talebi kabul etme konusunda takdir yetkisi yoktur.

Yukarıda da bahsedildiği üzere Vergi Usul Kanunu madde 376 uyarınca cezalarda indirim yoluna başvurulduğunda vergi aslı miktarında herhangi bir indirim uygulanmamaktadır. Bahse konu indirim, kesilen cezalarda uygulanmaktadır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için örnek üzerinde anlatmak faydalı olacaktır. Mesela; mükellef (M)'ye 1.000.000 TL vergi ve 1.000.000 TL de vergi ziyayı cezası tarh ve tebliğ edildiğini varsayalım. Mükellef, kendisine yapılan tebligatlardan 30 gün içerisinde VUK'un 376. madde kapsamında ceza indirimi talep etmiş olsun. Bu durumda mükellefin talebi uyarınca vergi idaresi vergi aslını aynen kabul ederek, vergi ziyayı cezasını 1.000.000 TL'den 500.000 TL'ye indirilecektir. Burada vergi aslı değişmemekle birlikte vergi cezasının 500.000 TL olarak tahsil edilmesi gündeme gelecektir. Mükellefin, yükümlülüklerinin getirmiş olduğu toplam 1.500.000 TL'yi ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 60 gün içerisinde alacaklı vergi dairesine ödenmelidir. Bu örneğin daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

Tablo 2.1. Cezada İndirim Örneği Tablo Gösterimi

Beyan Edilen Vergi Miktarı	1.000.000 TL
Beyan Edilmesi Gereken Vergi	2.000.000 TL
İkmalen Tarh Edilen Vergi	1.000.000 TL
Kesilen Vergi Ziyai Cezası	1.000.000 TL
Cezada İndirim Miktarı	500.000 TL
Ödenmesi Gereken Miktar	1.5000.000 TL

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur

2.1.4. Uzlaşma

Geleneksel vergilendirme tekniğinde, mükellefin ödeyeceği vergi miktarının idare tarafından tek taraflı olarak belirlenmesi esastır. Modern vergi anlayışında ise ödenmesi gereken verginin idare ile mükellef arasında müzakere edilmesi hedeflenmektedir. Vergi kanunlarının uzun ve karmaşık yapısı ile uygulayıcıların mevzuata tam hakim olmaması uygulamada ve yorumlamada sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Hukuk devleti ve demokratik yönetim yaklaşımlarının bir tezahürü olarak tarafların iletişim ve müzakere olanağına sahip olduğu uyuşmazlık çözüm yolları, vergilendirmede daha ön plana çıkmaya başlamıştır (Kızıltoprak, 2020, s. 106).

Türk Vergi Hukukunda uzlaşma; mükellefler ile idare arasında meydana gelen ihtilafların yargı yoluna taşınmadan, taraflarca anlaşarak anlaşmazlığın çözümlenmesidir. Uzlaşma, idarenin tek taraflı bir işlemi olmayıp mükellef ile idarenin karşılıklı değerlendirmelerine ve pazarlığa dayanan bir görüşmedir. Görüşme neticesinde mutabık kalındığında bu husus tutanakla kayıt altına alınır. Uzlaşma müessesesi, ilk kez 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4. kitabının 3. kısmına 19.02. 1963 tarih ve 205 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle eklenen "3. bölüm" ile yürürlüğe girmiştir.

Türk vergi sisteminde VUK kapsamında düzenlenmiş olan vergi uzlaşmaları iki aşamada ortaya çıkabilmektedir: Tarhiyat öncesi ve tarhiyattan sonra. Tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi veya cezanın resen, ikmalen ya da idarece tarh edilmesinden sonra yapılan uzlaşmadır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ise vergi incelemeleri neticesi tarh edilecek vergi veya cezası için henüz tarhiyat gerçekleşmeden yapılacak uzlaşmadır (Öner, 2020, s. 239).

Tarhiyat sonrası uzlaşma, VUK ek madde 1 ile düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre uzlaşma, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara dair vergi ziyai cezalarının tahakkuk

edecek miktarlar ile ilgili yapılabilmektedir. Uzlaşma konusu uyuşmazlığın nasıl ortaya çıktığına ilişkin kanunda yer alan durumlar aşağıdaki gibidir:

- Vergi kaybına neden olunması sebebinin yasa hükümlerine yeteri kadar vakıf olamamaktan kaynaklanan uyuşmazlıklarda uzlaşma yoluna gidilebilmektedir.
- Yasada yer alan yanılma, kanunda yazılı vergi hataları, bunların haricinde kalan türlü maddi hata yahut yargı içtihatları ile idarenin uygulamalarının çeliştiği durumlarda, idare ile mükellefler uzlaşabilmektedir.

Uzlaşma talebi, vergi ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılmaktadır. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda tekrardan uzlaşma istemi yapılamamaktadır. Uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağa idarenin son teklifi yazılır. Mükellef, dava açma süresi içinde idarece teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirdiği takdirde uzlaşma sağlanmış sayılmaktadır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilmektedir.

Uzlaşma sağlandıktan sonra düzenlenecek uzlaşma tutanakları kesindir ve tutanakta yer alan hususları vergi daireleri derhal yerine getirmekle yükümlüdür. Mükellef ile idarenin üzerinde uzlaştıkları tutanakta yer alan konular hakkında herhangi bir makama dava ve şikayet yoluyla başvuru yapılamamaktadır. Ancak uzlaşma gerçekleşmediği takdirde mükellef uyuşmazlığı dava konusu yapabilmektedir. Mükellef veya uyuşmazlığa konu vergi cezasının muhatabı uzlaşma talebinden önce uyuşmazlığa ilişkin dava açmışsa dava, uzlaşma işlemi menfi veya müspet neticelenmeden önce vergi mahkemeleri bu uyuşmazlığı incelenmemektedir. Mahkeme, herhangi bir sebeple uyuşmazlığı incelemek ve karara bağlamak zorunda kalmış ise verilen bu mahkeme kararı hükümsüz olarak sayılmaktadır. Uzlaşma sağlandığı takdirde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya karşı dava yoluna gidilememektedir. Uzlaşma gerçekleşmediği takdirde mükellef veya kesilen cezanın ilgilisi; tarhi gerçekleşen vergiye veya kesilen cezaya karşı uzlaşmanın sağlanmadığını gösteren tutanağın kendisine tebliğinden itibaren yetkili vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Böyle bir durumda, dava açma süresi bitmiş ise yahut dava açma süresinin bitmesine 15 günden daha az bir süre kalmış ise bu süre tutanağın mükellefe veya muhataba tebliğinden itibaren 15 gün uzamış olmaktadır. Uzlaşmanın gerçekleşmediği durumda, yasanın ilgili hükümleri uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine devam edilmektedir (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2023, s. 336-340).

Uzlaşma vergi hukukunda niteliği ve etkinliği bakımından tartışmalı bir yoldur. Ancak buna rağmen uyuşmazlıkların çözümü için uygulamada çokça başvurulmuş bir müessesedir. Uzlaşma iki aşamada karşımıza çıkabilir.

2.1.4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile 1 Mart 1987 tarihi itibarıyla vergi hukuku alanında yerini almıştır (Aksoy, 1993, s. 296). Mükellefler, vergi incelemesi başladıktan sonra incelemeye ilgili nihai tutanağın oluşturulmasına kadar geçen süre içinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunma imkânına sahiptirler. Tarhiyat öncesi uzlaşma, bürokratik engellerden ve yargı yolunda katlanılacak masraflardan kurtulma olanağı verdiği için sıkça başvurulmuş bir yol olarak görülmektedir (Yereli, 2008, s. 827).

Bu yola, vergi incelemelerine dayanılarak tarhi gerçekleştirilecek vergi, resim, harç ve cezalar için tarhiyat yapılmadan önce başvurulabilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergi incelemelerine kapsamında tarh edilecek vergiler ve bunlara dair kesilecek vergi kaybı cezalarında yapılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın uygulanacağı somut olayda henüz uyuşmazlık vuku bulmamıştır. Lakin bu olayın vuku bulması kuvvetle muhtemel olarak görülmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma yolunda uzlaşma sağlanamaz ise tarhiyatın tebliğinde itibaren 30 gün içinde dava yoluna gitmek mümkündür. Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmamış ise mükellefler verginin tarhi ve cezanın kesilmesi sonrasında tarhiyat sonrası uzlaşma talep edememektedirler. (Öner, 2020, s. 240-241)

Türk vergi hukukunda genel anlamda uzlaşmanın getirilmesi gâyesinden hareketle tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin getirilmesinin temel sebebinin, mükellef ile idare arasındaki ihtilâflı konuların yargı organlarına gidilmeden çözülmesi suretiyle dava sayısını azaltmak olduğu söylenebilecektir (Engin & Şahin, 2021, s. 412). Ayrıca, vergilendirmeyi daha hızlı bir şekilde neticeye kavuşturmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amacıyla tarhi işlemine başlamadan önce de mükellef ile idarenin anlaşabilmesine imkân vermesi amacıyla bu mekanizma yürürlüğe konulmuştur. Burada vurgulanması gereken diğer bir nokta ise tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçları kapsamasıdır. Fakat Belediye ve il özel idarelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile Gümrük ve Tekel İdaresi tarafından alınan vergilerin bu yolun kapsamı dışında tutulduğu görülmektedir.

2.1.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Esasında kanunda uzlaşma başlığıyla düzenlenen mekanizma tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında ele alınmaktadır. 3239 sayılı Kanun'un 33. maddesiyle vergi hukuku alanında "tarhiyat öncesi uzlaşma" adı ile diğer uzlaşma türü getirildiği için karışıklığı önleme adına bu isim kullanılmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya dair öne çıkan hususlar şunlardır:

- Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına ikmalen, resen yapılan tarhiyatlar ile idarece yapılan tarhiyatlar girmektedir. Beyana dayanan tarhiyat uzlaşma kapsamı haricinde kalmaktadır.

- Kanun hükümleri gereği gümrük vergisi gibi vergi, resim ve harçlar da bu mekanizmanın kapsamı dışındadır.
- Bazı uyuşmazlıklar tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmiş olabilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olmuş vergi ve cezalarla ilgili olarak uzlaşma sağlanamaması halinde vergi dairesince tarh edilen vergi ve/veya cezaları kendisine tebliğ edilen mükellef tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamaz (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2023, s. 337).
- Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışında tutulan diğer bir konu ise usulsüzlük cezaları, özel usulsüzlük cezaları, kaçakçılık suç ve cezalarıdır.

Öte yandan uzlaşma her türlü vergi uyuşmazlığına uygulanamamaktadır. Vergi uyuşmazlığına uygulanabilme koşulu, her yıl ilan edilen alt sınırlar ile ilişkilendirilmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında sınır 2022 yılında 6800 TL ve üzeri iken 2023 yılında bu miktar 15.000 TL ve üzeri olmuştur. Buna göre 2023 yılında 15.000 altında olan bir vergi uyuşmazlığında tarhiyat sonrası uzlaşmaya gitme imkânı yoktur.¹

2.1.5. Kanun yolundan vazgeçme (VUK madde 379)

İdare ile mükelleflerin arasında meydana gelen vergi ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklarda, yargı aşamasında da mükelleflerin tercihine bağlı olarak uyuşmazlığı sona erdirme olanağı veren “Kanun Yolundan Vazgeçme” adı altında yeni bir mekanizma getirilmiştir. Bu mekanizma, kanun yoluna konu olabilecek mahkeme kararı üzerinden belirli esaslara göre vergi ve cezaların yeniden hesaplanacak tutarın davacı mükellefin kabulü esasına dayanmaktadır (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2023, s. 346). VUK madde 379 uyarınca; ilk derece mahkemesi veya bölge idare mahkemesi kararıyla kaldırılan vergi tutarının %60’ı ile buna ilişkin vergi kaybı cezasının %75’i kanun yolundan vazgeçildiğine dair dilekçenin verilmesiyle kalkması mümkün hale gelmektedir. Bu dilekçe kanun yoluna başvuru süresi içinde ilgili vergi dairesine verilmelidir.

2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yargı Yolu

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bir önceki bölümde detayları verilen idari yollardan bazen sonuç alınmayabilmektedir. Yahut muhatap veya mükellef bu yollara hiç başvurmamış da olabilmektedir. İşte bu hallerde yargısal çözüm yollarına başvurma imkânı doğmaktadır. Bilindiği üzere, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 125.maddesi uyarınca idarenin her türlü eylem ve işlemi dava konusu yapılabilmektedir. VUK madde 378 hükümlerine göre vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir

¹<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/kadirdemirbas/0103/#:~:text=Uzla%C5%9Fma%20talebi%2C%20ihbarnamede%20yaz%C4%B1%C4%B1%20vergi,usuls%C3%BCz%C3%BCk%20cezalar%C4%B1n%C4%B1n%20tamam%C4%B1%20i%C3%A7in%20yap%C4%B1%C4%B1r.>

komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması şartı aranmaktadır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamamaktadırlar.

Vergilendirme işlemleri gerçekleştirilirken ve vergi kanunları uygulanırken vergi idaresi ile mükellefler arasında bazı uyuşmazlıkların çıkması kaçınılmaz hale gelebilmektedir. Hukuk devleti ilkesi gereği bu uyuşmazlıklar, bağımsız ve tarafsız mahkemelere başvurulacak şekilde çözümlenebilmektedir (Yüce, 2015, s. 63). Yargısal çözüm yollarında, idari çözüm yollarının aksine taraflar arasındaki ihtilaf yargılama neticesinde kesin olarak çözüme kavuşmaktadır. Vergi yargılama hukuku, vergi uyuşmazlığının yargılama konusu yapıldığı sürecin başından kesin olarak neticeye bağlandığı ana kadarki zaman diliminde uyulacak usulü, vergi organlarının kuruluşunu ve işleyiş şekillerini içermektedir.

Vergi yargılaması, kamu düzenine ilişkindir. Bu sebeple vergi yargılaması ve bu yargılama faaliyetini yürüten mahkemeler, idari yargının görev alanı içindedir. Vergi mahkemelerini, idari yargı uhdesinde vergilendirmeye ilişkin işlemlerin hukukilik denetimini yapmak için kurulmuş özel görevli mahkemeler şeklinde tanımlamak mümkündür (Taşdelen, 2022, s. 40).

Vergi yargısının vergilendirme işlemlerine yönelik bazı işlevleri vardır. Bu işlevleri; uyuşmazlıkları sone erdirmeye, içtihat yaratma, hukuki güvenliği sağlama, çıkarlar dengesi kurma ve vergi adaletini sağlama şeklinde saymak mümkündür (Yüce, 2015, s. 61). Bu işlevleri kısaca değinmek gerekmektedir:

• **Uyuşmazlıkları Sone Erdirme İşlevi:** Vergi mahkemeleri önüne gelen uyuşmazlıkları neticelendirerek bir hükme bağlamak zorundadır (Yüce, 2015, s. 62-63).

• **İçtihat Yaratma İşlevi:** Yargı kararları vasıtasıyla kanunlarda muğlak olan veya uygulayıcılar bakımından anlaşılması zor olan hususlar açıklığa kavuşturularak vergi idarelerine rehberlik edilmektedir.

• **Hukuki Güvenliği Sağlama:** Vergi yargısı, hukuk devleti olmanın bir gereği olarak başta Anayasa olmak üzere yürürlükteki mevzuata göre uyuşmazlıkları hukuki denetimden geçirmekte ve idarenin hukuka aykırı işlemlerini iptal etmektedir. Yargı kararları uyuşmazlığın tarafı olan idare ve mükellefi bağlayıcıdır. Hukuka aykırı işlemler iptal edilerek taraflara hukuki güvence sağlanmaktadır (Avder, 2017, s. 158).

• **Çıkarlar dengesi kurma:** Vergi yargısı birey ile devlet arasındaki çıkar dengesini kurmaktadır.

• **Vergi adaletini sağlama işlevi:** Vergi adaletini sağlama asıl olarak kanun koyucunun görevi olup bu görevi çıkardığı kanunlar vasıtasıyla yerine getirmektedir. Ancak kanunların yapısındaki bozukluklar ve boşluklar, kanunların yeterince anlaşılır olmaması nedeniyle bu konuda yetersiz kalılabilmektedir. Bu aksaklıkları alacağı kararlarla düzeltmek yargı organlarının görevidir (Yüce, 2015, s. 66).

İdari yargıda açılacak davalara genel anlamda idari dava denildiği bilinmektedir. 2577 sayılı İYUK'da idari dava türleri; iptal davası, tam yargı davası ve idari sözleşmelerden doğan davalar şeklinde düzenlenmiştir. İYUK'da "vergi davası" ismiyle bir dava türü bulunmamaktadır. Vergi davalarının idari yargılama usulünde hangi dava türü kapsamında değerlendirileceği doktrinde tartışılan bir konudur. Doktrinde genel kabul gören görüşe göre vergi davaları esasında iptal davasıdır. Bu görüşten yola çıkarak vergi yargısında tam yargı davası olmadığını savunmak mümkün değildir. Burada amaçlanan vergi davalarının birçoğunun iptal davası olduğunu vurgulamaktadır (Öner, 2020, s. 248-249). Buradan hareketle, vergi uyuşmazlıklarının dava konusu olabilmesi için uyuşmazlığın kaynağının idari bir işlem olması gerektiği söylenebilecektir. İdare hukukunda idari işlemin unsuru olan icrailik ve yürütülmesi zorunlu olma nitelikleri, vergisel işlemler için de aranmaktadır.

Vergi davalarının konusunu tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar oluşturmaktadır. VUK madde 378/1 uyarınca davanın açılabilmesi için, verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonlarının kararlarının ilgililere tebliği, tevkif yoluyla alınan vergilerde hak sahiplerine ödemenin yapılmış olması gerekmektedir. (Oktar, 2017, s. 421). Vergi davasına konu olan işlemler, bireysel işlemler ve genel düzenleyici işlemler şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Genel düzenleyici işlemler için doğrudan Danıştay'a dava açılır. Bireysel işlemlere karşı ise vergi mahkemelerinde dava açılabilir (Öner, 2020, s. 255). VUK madde 378/2 hükmüne göre mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.

2.2.1. Türk vergi yargısı sistemindeki yargı organları

Ülkemizde vergi yargısı organları; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır. Aşağıda bu organlara, işleyişlerine ve yargılama usullerine dair detaylara yer verilmektedir.

2.2.1.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi uyuşmazlıklarının kendine has özellikleri bulunması nedeniyle bu uyuşmazlıkların bağımsız vergi mahkemelerinde görüşülerek çözüme kavuşturulması gereği duyulmuştur. Bu sebeple vergiye dair ihtilafların idare mahkemesinde değil bağımsız vergi mahkemelerinde çözümlenmeleri gerekmektedir (Nurettin & Öden, 2016, s. 73).

Vergi mahkemeleri vergi uyuşmazlıklarında ilk derece yargı mercii olarak faaliyet yürütmektedirler. Vergi mahkemeleri tek yargıçla ya da kurul halinde görev yapmaktadırlar. 2577 sayılı İYUK madde 37'de vergi mahkemelerinin yetkileri belirtilmiştir. Buna göre;

- Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk

ettiren, zam ve cezaları kesen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir.

- Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilere ilişkin olarak ilgili o yerdeki vergi mahkemeleri yetkilidir.

- VUK uyarınca şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir.

- AATUHK gereği ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir.

- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir.

2576 sayılı İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanununun 6.maddesi uyarınca Vergi mahkemeleri:

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları karara bağlamaktadır.

- Yukarıdaki maddede belirtilen konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları diğer kanunlarla verilen işleri çözümlenmektedir.

2.2.1.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri, ikinci derece mahkeme olup ilk derece mahkemelerin verdiği kararların hukuka uygun olup olmadığını ve vakıa tespitlerinin doğru olup olmadığını denetlemektedirler (Yüce, 2015, s. 31). 2576 sayılı İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanununun 3.maddesi uyarınca:

- Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşmaktadır.

- Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunmaktadır.

- Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye mevcut olmalıdır. Bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Kurulunca atama yapılmaktadır.

- Bölge idare mahkemeleri, istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmakla görevlidirler.

Madde hükmünden açıkça anlaşıldığı üzere Bölge İdare mahkemeleri yargı çevresindeki vergi mahkemelerinden gelen kararlarının istinaf incelemesini yapmaktadır. Ayrıca bölge idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar.

2.2.1.3. Danıştay

Danıştay'ın iki temel yargısal görevi vardır. İlki ilk derece mahkemesi sıfatıyla bazı yargılamaları yürütmektir. İkinci görevi ise temyiz incelemesi yapmaktır (Öner, 2020, s. 267). Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 155.maddesindeki "*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*" hükmü ile Danıştay'ın görev alanının genel hatları çizilmiştir. 2575 sayılı Danıştay Kanunu madde 23'e göre idare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararların temyiz incelemesini Danıştay yapmaktadır. Öte yandan bazı hallerde Danıştay, ilk derece mahkemesi sıfatıyla da uyuşmazlıkları karara bağlayabilmektedir. İlk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen bahse konu davalarla ilgili kararlara karşı da yine temyiz incelemesini de Danıştay yapmaktadır. Danıştay'ın temyiz denetimi kapsamındaki görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması halinde zuhur eden hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla sınırlıdır. Danıştay, yerindelik denetimi yapamamaktadır.

Görüldüğü üzere Danıştay, vergi hukukundan doğan düzenleyici işlemlerin hukuki denetiminde, ilk derece mahkemesi sıfatıyla görev yaparken, diğer vergi davalarında temyiz mercii olarak görevli ve yetkilidir. 2575 sayılı Danıştay Kanununun 17.maddesine göre Danıştay bünyesinde İdari Dava Daireleri ve Vergi Dava Daireleri ile bu dairelere ilişkin kurullar bulunmaktadır. Vergi Dava Daireleri Kurulu ise vergi dava dairelerinin başkanları ile her vergi dava dairesinden iki yıl için Başkanlık Kurulu tarafından görevlendirilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşmaktadır. Halihazırda Danıştay'ın vergi dava daireleri, üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu dairelerden oluşmaktadır.

İdari dava daireleri ile vergi dava daireleri kendi aralarında işbölümü esasına göre çalışır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlere ilişkin davalarda, vergi dava daireleri arasındaki işbölümünün tespitinde uyuşmazlığın kaynaklandığı mevzuat esas alınır. Vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyuşmazlığın esasını çözümlenmekle görevli vergi dava dairesince yapılır. İşbölümünde idari ve vergi dava dairelerinden herhangi birinin görevinde olduğu belirlenmemiş davalara bakmak üzere birer idari ve vergi dava dairesi görevlendirilir (Oktar, 2017, s. 409).

Danıştay'ın vergi yargılamasındaki yeri kapsamında içtihadı birleştirme kararlarının altını ayrıca çizmek gerekmektedir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu tarafından verilen "İçtihadı Birleştirme Kararları" Resmi Gazetede yayımlanmaktadır ve bu nitelikteki kararlara 2575

sayılı Danıştay Kanunu madde 39 uyarınca Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymakla yükümlüdür (Avder, 2017, s. 11).

2.2.2. Vergi yargılamalarında kanun yolları

Vergi uyuşmazlıklarına bakma görevli yargı organlarının kararlarına karşı çeşitli kanun yolları bulunmaktadır. Kanun yolları olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.2.2.1. Olağan Kanun Yolları

Olağan kanun yolları istinaf ve temyizdir. İstinaf mercii bölge idare mahkemeleridir. İlk derece vergi mahkemelerinin kararlarına karşı 30 gün içinde istinaf yoluna gidilebilmektedir. Temyiz incelmelerini ise Danıştay yapmaktadır. Bölge idare mahkemeleri ile Danıştay dava dairelerinin nihai kararlarına karşı 30 gün içinde temyiz yoluna gidilebilmektedir (Öner, 2020, s. 270-271).

2.2.2.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Yargı organlarıncı verilen kesinleşmiş kararlara karşı gidilen yollara olağanüstü kanun yolu denilmektedir. Olağanüstü kanun yolları, Kararın Düzeltilmesi, Kanun Yararına Bozma, Yargılamanın Yenilenmesi ile Açıklama ve Yanlışlıkların Düzeltilmesini İsteme şeklinde sıralanabilecektir (Ayyıldız, 2015, s. 135-144).

2.2.3. Vergi yargılama usulü

Vergi yargılaması bazı ilkelere göre yürütülmektedir. Bu ilkeler;

- **Re' sen Araştırma İlkesi:** İYUK madde 20 uyarınca vergi mahkemeleri bakmakta oldukları davalara dair her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliğinden yapmaktadırlar. Diğer bir anlatımla yapacakları inceleme ve araştırmalar için talep aranmadığı gibi yapılmış bir taleple varsa bununla da bağlı değildirler.
- **Yazılılık İlkesi:** Vergi mahkemelerinin inceleme ve araştırmaları evrak üzerinden gerçekleşmektedir (İYUK, madde 1). Vergi davalarında sözlü yargılama yerine, yazılı belgeler çerçevesinde yargılama yürütülmektedir. Tarafların duruşmada hazır edilip dinlenmesine ihtiyaç duyulmadan ivedi surette karar alınması hedeflenmektedir.
- **Toplu Yargılama İlkesi:** Vergi mahkemeleri tek yargıçla görülmesi lazım gelen davalar hariç, toplu yargılama usulünü uygulamaktadır. Vergi uzmanlık gerektiren teknik bir konudur. Bu sebeple davaların ele alınması sırasında hukuk bilgisine ilaveten muhasebe,

maliye, vergi gibi alanlara vakıf hâkimlerin heyette yer alması önem arz etmektedir (Yılmaz, 2013).

- **Kıyas Yasağı İlkesi:** Hukuk literatüründe “kıyas” ile kastedilen bir olayın kanunda yer alan kuralları, nitelikleri bu olaya benzer başka bir olaya uygulanmasıdır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası madde 73 gereği vergi yargılamasında kıyas yasaktır. Vergilendirmeye dair esaslı konular ancak kanunla düzenlenebilmektedir.

- **Vergi Yargısının, İdari Eylem ve İşlem Niteliğinde Karar Verilmemesi İlkesi:** İYUK madde 2/2 uyarınca idari mahkemelerinin yetkisi idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar. Diğer bir anlatımla bu nitelikteki mahkemeler, kendilerini idarenin yerine koyarak karar veremezler. Diğer bir anlatımla vergi mahkemeleri, yürütme erkinin yetkilerini yasalarda düzenlenen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirmesini sınırlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak nitelikte kararlar veremezler.

- **Delil Serbestisi İlkesi:** Delil Serbestisi İlkesi: Vergi yargılamasında kural olarak uyuşmazlığın çözümüne katkı sunacak her türlü delil kullanılabilir. Bu ilkeye göre, uyuşmazlığın çözümünde kullanılacak delillerin, önceden yasalarla belirlenmiş olması gerekmemektedir. Bunun istisnası “yemin” ve “tanık ifadesi” delilidir (Yüce, 2015, s. 68-69).

2.2.4. Vergi davalarının hukuki niteliği

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası madde 36 ile herkese dava yoluyla hak arama özgürlüğü tanınmaktadır. Mahkemelerde hukuki koruma isteyene davacı, kendisine karşı dava açılan tarafa ise davalı denilmektedir. Vergi davaları yoluyla, vergi idarelerinin vergisel işlemleri nedeniyle menfaati zedelenen veya hak ihlaline uğradığını düşünen vergi ödevlileri, mahkemelere başvurarak hukuki koruma talep etmektedirler (Yüce, 2015, s. 136-137).

İdari dava türleri “tam yargı davası” ve “iptal davası” olmak üzere iki tanedir. İYUK madde 2/b hükümlere göre tam yargı davaları, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan ihlal edilenler tarafından açılacak davalardır. Tam yargı davalarında zararın giderilmesi ve ihlal edilen hakkın yerine getirilmesi temel unsurlardır. İptal davası ise İYUK madde 2/a uyarınca idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan davalardır.

İYUK'ta “vergi davası” adı altında bir dava türüne yer verilmemiştir. Kanunda vergi davalarına dair usul ve esaslar kimi zaman idari davaların genel hükümlerine atıfta bulunularak düzenlenmiş, kimi zaman ise genel hükümlerden ayrılarak vergi davalarına ilişkin özel hükümlere yer verilmiştir. Literatürde vergi davalarının ayrı bir dava türü mü, yoksa iptal davası mı yahut tam yargı davası mı olup olmadığı tartışılan bir husustur. Doktrindeki ağırlıklı

görüŖe göre vergi davalarının tam yargı davası niteliğindedir. Bununla birlikte idare hukukçularının bir kısmı, vergi davalarını iptal davası niteliğinde değerlendirmekte iken kimi hukukçulara göre ise vergi davaları karma bir davadır. (Yüce, 2015, s. 143-145). Tarafımızca, doktrindeki bu tartışmalar çerçevesinde, vergi davalarının iptal davalarına daha yakın bir niteliğe sahip olduğu değerlendirilmektedir. Çünkü vergi davaları neticesinde, mahkemelerce idarenin hukuka aykırı vergisel işlem gerçekleŖtirdiđi yönünde karar verildiğinde bu işlem iptal edilmektedir. Öte yandan hukuka aykırı vergilendirme işlemiyle mükelleften fazla vergi alınmış ise, mükellef dava dilekçesinde bu fazlayı da talep ediyorsa, davanın niteliği tam yargı davasına yaklaŖmaktadır. Sonuç olarak, vergi davaları niteliği itibariyle iptal davasına daha çok benzer yönlere sahipken bazı hallerde tam yargı davası Ŗekline de bürünebileceği söylenebilecektir.

İdari davalarda dava açma süresi 60 gün iken vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gün olarak belirlenmiştir. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı vergi davaları için bu süre 60 gündür. İlk derece mahkemelerinin kararlarına karşı, 30 gün içinde, Bölge İdare Mahkemeleri önünde istinaf incelemesi talep edilebilmektedir. Bölge İdare mahkemesi kararları ise 30 gün içinde Danıştay'a temyiz incelemesine götürülebilmektedir (Engin & Şahin, 2021, s. 422-423). Dava açma süresi hak düşürücü mahiyettedir. Bu süreler geçtikte sonra açılacak davalarda işin esasına girilmeden dava usulden reddedilmektedir. Dava süresine uyulup uyulmadığı bu niteliği nedeniyle davanın her aşamasında mahkemece re'sen kontrol edilir (Bağrıaçık & Tekinsoy, 2022, s. 585).

2.2.5. Vergi uyuŖmazlıklarında anayasa mahkemesinin rolü

Anayasa mahkemesinin vergi hukuku kapsamında hukuki denetimini iki başlıkta toplamak mümkündür.

2.2.5.1. İptal Davaları

Anayasa Mahkemesi iptal davaları ile kanunların Anayasaya uygunluğunu esas ve Ŗekil bakımında denetlemektedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73.maddesine göre vergi, resim, harç, ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Dolayısıyla vergi ile ilgili düzenleme yapan kanunların hukuki denetimini AYM yapmaktadır.

İptal davalarında dava açma yetkisine sahip olanlar Ŗu Ŗekildedir: Cumhurbaşkanı, İktidar ve Ana muhalefet partisi Meclis Grupları, TBMM üye tam sayısının en az beŖte birinin oluŖturduđu milletvekilleri. Dolayısıyla vergi mükelleflerinin bir vergi yasası ya da maddesi ile ilgili doğrudan AYM'ye iptal davası açmaları hukuken mümkün değildir (Tozduman, 2019, s. 50).

2.2.5.2. Bireysel Başvuru Yolu

07.05.2010 tarih ve 5982 sayılı yasa ile Anayasa'da yapılan değişiklikle bireysel başvuru yolu hukuk sitemimizde yerini almıştır. 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanununun 45.maddesine göre herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokollerde güvence altına alınmış olanlarının herhangi birinin ihlal edildiği iddiasıyla bireysel başvuru yapabilir. Kanun buradaki ihlalin kamu gücü tarafından yapılmış olmasını aramaktadır. Başvurucu tarafından ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için yasalarda gösterilen idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekmektedir. Yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı gibi Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler de bireysel başvurunun konusu olamamaktadır. Buna kapsamda;

- Her gerçek kişinin ve kamu tüzel kişisi olmayan tüzel kişilerin bireysel başvuru yapma hakkı vardır.

- Anayasa'da güvence altına alınan her hak ve özgürlükle ilgili başvuru yapılamamaktadır. Diğer bir anlatımla bireysel başvuru konusunda bir sınırlama getirilmiştir. Bu sınırlamaya göre, öncelikle başvurunun konusu Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda güvence altına alınan bir temel hak ve özgürlük olmalıdır. Başvuru konusu yapılacak temel hak ve özgürlük Anayasa'da güvence altına alınmasının yanında Avrupa İnsan hakları Sözleşmesi ve sözleşmeye ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller ile de güvenceye altına alınmış olması şarttır (Yüce, 2015, s. 16).

- Hakkın ihlalinin kamu gücüyle olduğu yönünde bir iddia olmalıdır.
- Olağan kanun yolları ve itirazlar tüketilmiş olmalıdır.
- Yasalar ve idarelerin düzenleyici işlemlerine (örneğin yönetmelikler) karşı başvuru yapılamamaktadır.
- AYM kararlarına karşı bireysel başvuru yapılabilmesi söz konusu değildir.
- Anayasa gereği yargı denetimi dışında kalan kararlar (örneğin YSK kararlar) bireysel başvuru konusu yapılamaz.

Bahse konu kanunun 46.maddesine göre bireysel başvuru, ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle Güncel ve kişisel bir hakkın doğrudan etkilenmesi durumunda etkilenenler tarafından yapılabilmektedir. Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamamaktadır. Özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilmektedir. Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan

haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz. Bu madde hükümlerinden vergi uyuşmazlıklarına ilişkin çıkarılan sonuçlar şunlardır:

- Vergilendirme işlemleri kamu gücüyle gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla vergilendirme ile ilgili işlem eylem ve ihmaller nedeniyle temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği iddiasıyla bireysel başvuruda bulunabilmektedirler (Tozduman, 2019, s. 57).
- Vergilendirmeye ilgili yapılan bireysel başvurularda genellikle ihlal edildiği öne sürülen haklar mülkiyet hakkı, adil yargılama hakkı, yerleşme ve seyahat hürriyeti ile ayrımcılık yasağıdır.
- Vergilendirmeye ilgili yabancılar bireysel başvuruda bulunamamaktadır.
- Gerçekleştirilen vergilendirme işlemiyle temel bir hakkının ve/veya özgürlüğünün ihlal edildiğini öne süren başvuruçunun, idari ve yargısal başvuru yollarının tamamını bireysel başvuru yapmadan önce tüketmiş olması gerekmektedir.

Bireysel başvuruya dair Anayasa değişikliği 2010 yılında yapılmasına rağmen bireysel başvuru yolunun hayata geçirilmesi 23 Eylül 2012 tarihinde olmuştur. Buna göre, 23 Eylül 2012 tarihi itibarıyla Anayasa'mızda güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla kanunda sayılan niteliklere sahip herkes Anayasa Mahkemesine başvurabilmektedir (Yüce, 2015, s. 16). Bu hususu biraz daha somutlaştırmak gerekirse, mülkiyet hakkı, etkili başvuru hakkı, adil yargılanma hakkı, eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı, özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı, aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama, seyahat özgürlüğü, düşünce özgürlüğü gibi haklarda vergi uyuşmazlıklarının bireysel başvuruya konu edilebileceği kabul edilmektedir (Bayraktar, 2019, s. 119).

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru, olağan bir kanun yolu olmayıp olağanüstü kanun yolu olarak değerlendirilmektedir. Bilindiği üzere vergi yargılamasında olağan kanun yolları vergi mahkemeler, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dır. Bu sebeple bireysel başvuru kapsamında bir hakkı ihlal edildiğini düşünenler ancak olağan kanun yollarındaki tüm başvuru yollarını tüketmiş ise AYM nezdinde bireysel başvuru yapabileceklerdir (Bilici, 2020, s. 195).

2.3. Vergi Uyuşmazlıkları Bağlamında Ombudsmanlık Kurumunun İşlevi

Dünyada bilinen adıyla ombudsmanlık, ülkemizde Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından yürütülmektedir. Hak arama özgürlüğünün genişletilmesi amacıyla 2013 yılından itibaren ülkemizde Kamu Denetçiliği Kurumu'na (KDK) başvuru yolu işler hale gelmiştir. KDK'nın verdiği kararlar vergi idaresi açısından bağlayıcı değildir. Ancak KDK tarafından verilen kararlar ve yayınladığı yıllık raporlar vergi uygulayıcılarının hukuka bağlılığına olumlu etki yaptığı ve onlara ışık tutacağı kabul edilmektedir. Öte yandan idarenin işlem ve işlemlerinin

yargı konusu yapılabildiği fakat idarenin tutum ve davranışlarının yargı denetimi dışında kaldığı mevcut hukuk düzeninde ombudsmanlık yoluyla idarenin tutum ve davranışlarının da başvuru konusu yapılabilmesi mümkün hale gelmiştir (Gümüşkaya, 2016, s. 301-303). KDK'nın vergilendirme alanında etkin bir mekanizma haline gelmesi gerektiği yönünde yaygın bir kanaat bulunmaktadır. Vergi idaresi çalışanlarının tutum ve davranışlarının KDK başvurusu konusu yapılabilmesi mükellef açısından önemli bir güvence olabilecektir. Yıllık yayınlanan raporlarla da vergi uygulayıcılarının hukuka bağlılığı artırabilecektir (Savaşan, Altundemir, & Ulupınar, 2012, s. 141-142). Fakat henüz böyle bir uygulama bulunmamaktadır.

KDK kararlarının tavsiye niteliğinde oluşu ve bağlayıcılığının olmaması bu kuruma yönelik getirilen en temel eleştiri olarak göze çarpmaktadır. Öte yandan KDK çalışanlarının idare karşısında tam olarak bağımsız ve tarafsız kalamadığı dile getirilmektedir. KDK çalışanlarının seçiminde klasik bürokratik anlayıştan uzak, tarafsız ve liyakatli kişilerin tercih edilmesi gerektiği doktrinde savunulan orta görüş olarak göze çarpmaktadır.

Vergilendirme alanında uyuşmazlıkları daha etkin bir şekilde çözümü adına, KDK bünyesinde veya vergi idareleri bünyesinde "Vergi Ombudsmanı" şeklinde yeni mekanizmaların kurulması önerilen başlıca konudur. Böyle bir mekanizmasının kurulmasının vergisel işlemlerde hatanın en aza indirilmesinde, uyuşmazlıkların çözümünde başarının artmasında ve mükelleflerin haklarının olabildiğince korunmasında önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir. Uyuşmazlıkları çözme işlevinin yanında mükellefleri bilgilendirme ve danışmanlık verme şeklinde yeni bir fonksiyon kazandırılmasının da faydalı olabilecektir (Özcan O., 2015, s. 344-353). Vergi ombudsmanının, özellikle uyuşmazlıkların çözümünde, hangi yolun daha mükellef açısından daha avantajlı olabileceği konusunda mükellefi aydınlatma görevi üstlenebileceği düşünülmektedir. Uyuşmazlık ortaya çıkmada önce de vergiye uyum bağlamında bilgilendirme süreçleri yürütülebilecektir.

3. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE İDARİ VE YARGISAL YOLLARIN ETKİLİLİĞİ

Ortaya çıkan bir vergi uyuşmazlığının çözümünde hangi yolun avantajlı olduğu tarafın sıfatına göre değişebilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarında iki tarafın bulunduğu bilinmektedir. Bu taraflardan birisi idare diğeri ise mükelleftir. Bu sebeple hangi uyuşmazlık çözüm yolunun daha avantajlı olduğunu değerlendirirken her iki tarafın taraf sıfatını göz önüne almak gerekmektedir. Çünkü bir taraf için avantajlı olan yolun diğeri taraf açısından dezavantajlı olmadığı söylenebileceği somut olaylar ortaya çıkabilmektedir. Bununla birlikte yargı bakımından da konunun iş yükü itibarıyla ele alınması gerekmektedir. Kısacası, bu uyuşmazlıkların hem idare, hem mükellef, hem de yargı açısından en kolay şekilde çözümlenebilmesi en ideal olanıdır.

Bir vergi uyuşmazlığında bir taraf açısından hangi yolun daha avantajlı olduğunun tespiti için ilgili tarafın vergi uyuşmazlığı çözüm yolları hakkında bilgi sahibi olması son derece önemlidir (Gülşen, 2018, s. 247). İdare bakımından böyle bir tespitte bulunabilmenin mükellefe göre daha kolay olduğunu söyleyebilmek mümkündür. Çünkü idarenin istihdam ettiği görevlilerin uyuşmazlık çözümüne dair başta hukuk ve mevzuat bilgisi olmak üzere uygulamaya dair esaslara hakim olma yönüyle de daha donanımlı ve hazırlıklı olduğu düşünülmektedir. Zira vergi idarelerinde çalışan görevliler seçilirken belli eğitim kıstaslarına göre hareket edilmektedir. Bu kapsamda seçilen görevlilerin, eğitim düzeyleri gereği, mevzuat bilgilerinin ve hukuk normlarını muhakeme edebilme yeteneklerinin mükellefe göre daha üst seviye olduğunu söyleyebilmek mümkündür. Bununla birlikte idare kendi bünyesinde düzenlediği hizmet içi eğitimlerle de personelinin eğitim düzeyini daha üst seviyeye taşıyabilme olanağına sahiptir. İdarenin maddi ve yapısal açıdan da mükellefe göre daha iyi imkân ve kabiliyetlere sahip olduğu tartışmasızdır.

Mükellefin de, vergi uyuşmazlıklarında idari yolun mu yoksa yargı yolunun mu kendisi açısından daha avantajlı olduğunu değerlendirmesi gerekmektedir. Mükellefin bu belirlemeyi yaparken gerekli bilgi donanımına sahip olması son derece önemli bir husustur. Fakat bir mükellefin çok karmaşık olan vergi mevzuatına ve hukuk uygulamalarına tam anlamıyla hakim olması beklenmemelidir. Bu sebeple çoğu zaman bir mali müşavir veya avukattan yardım alması mükellef açısından daha isabetli olabilmektedir.

Aşağıda literatürde yer alan bilgiler ve uygulamada görülen tecrübeler çerçevesinde belli kriterlere göre idari ve yargı yollarının avantaj ve dezavantajları ele alınmaktadır. Bu kapsamda mükellef ve idare açısından hangi yolun daha etkili olduğuna ilişkin değerlendirmelerde bulunmaktadır.

3.1. Uyuşmazlığın Çözümüne Kavuşturulma Süresi Yönüyle Değerlendirme

Geçmişten günümüze devlet uygulamalarına baktığımızda adaletin hızlı ve etkili bir biçimde işlemediği görülmektedir. Osmanlı Devletinin kurucusu Osman Gazinin oğlu olan ve Osmanlı Devletinin 2. Padişahı Organ Gazi'nin meşhur "Adaletin en kötüsü geç tecelli edenidir. Sonunda hüküm isabetli olsa da, geciken adalet zulümdür." sözü adalet uygulayıcılarının malumu olan ve bu hususu çok güzel açıklayan özlü bir sözdür². Vergi hukuku uygulamalarının da hızlı ve adil çözülmesi gerektiği şüphe götürmeyen bir gerçektir. Bir kurum veya mahkeme kararının hızlı ve/veya adil olması, birbirinin alternatifi değil, aksine birbirlerini tamamlayan unsurlardır. Bu unsurlardan birisinin eksikliği o kararı toplumsal adalet açısından tamamen anlamsız hale getirebilecektir.

Geçmişten günümüze ülkemizde yargı işleyişinin yavaş olduğu sıklıkla dile getirilen bir eksikliklerdir. Akademik araştırmalar, yargı organlarının mensupları ve vatandaşların bu konuda aynı fikirde olduğunu göstermektedir. Bu çalışmada incelenmiş somut veriler de bu hususu teyit etmektedir. Bu kapsamda çalışmamızda Adalet Bakanlığı Adli Sicil Ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün istatistiksel raporları incelenmiştir.

Bu raporda Vergi Mahkemeleri önünde yer alan vergi davalarına dair tablo ve grafikler aşağıda sunulmuştur. Bu kapsamda Tablo 3.1'de 2022 yılında ilk derece vergi mahkemeleri önünde yer alan vergi davası dosyalarına dair veriler sunulmuştur. 2022 yılının başı itibariyle toplam 168 bin 530 adet dosya vergi mahkemeleri önünde çözüm beklemiştir. Bunların 114 bin 913 tanesi karara bağlanabilirken 53 bin 617 adedi 2023 yılına devrolmuştur.

Tablo 3.1. Vergi mahkemeleri dosya durum, 2022

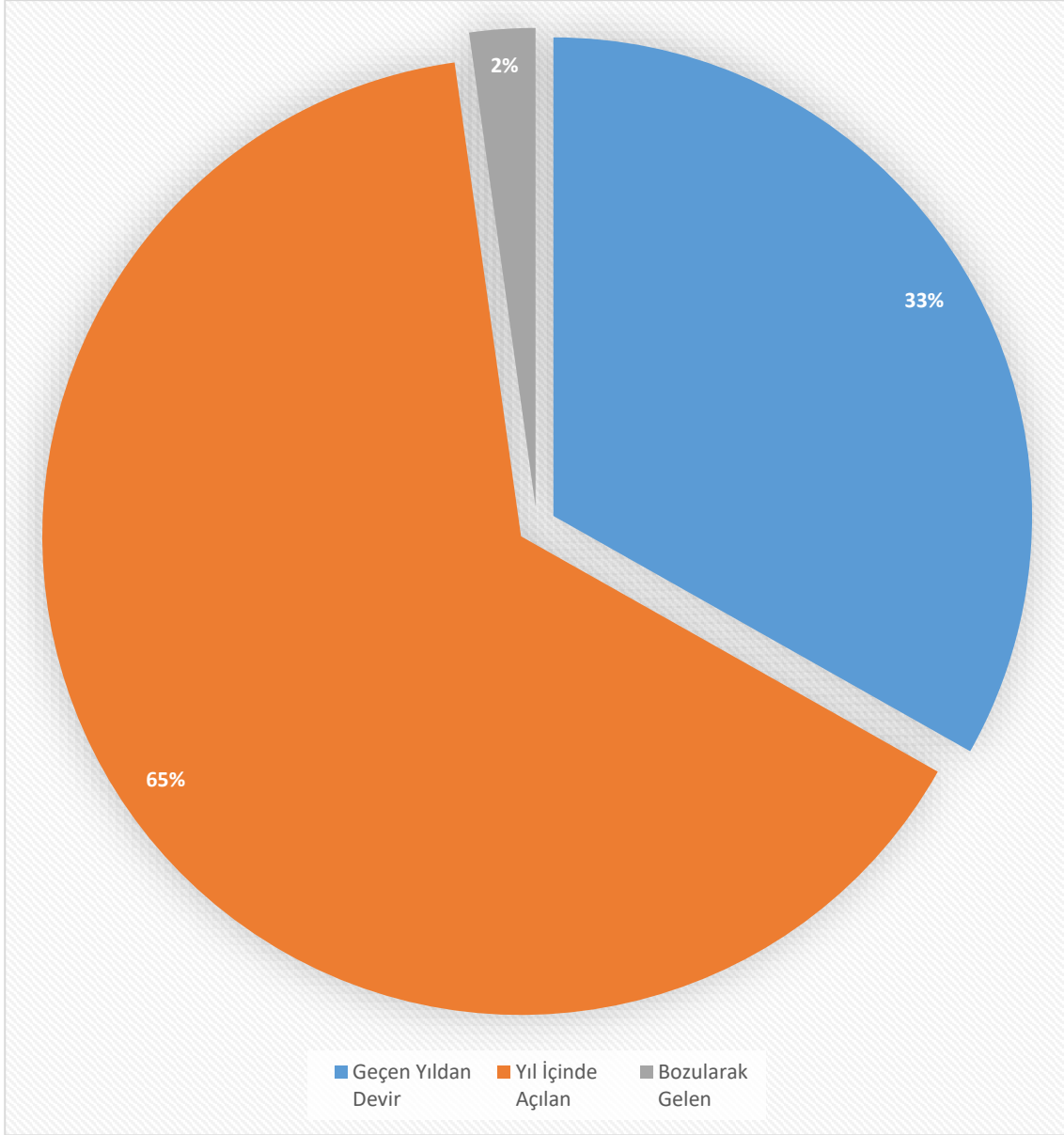
Toplam	Geçen Yıldan Devir	Yıl İçinde Açılan	Bozularak Gelen	Karara Bağlanan	Gelecek Yıla Devir
168530	55923	108869	3738	114913	53617

Kaynak: <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet-ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf> adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 13.08.2023).

Şekil 3.1'de 2022 yılında ilk derece vergi mahkemelerinin önünde derdest olan vergi davalarının mahkeme önüne nasıl geldiğine dair veriler grafik üzerinde gösterilmiştir. Grafiğe göre mahkemelerin önündeki davaların yaklaşık %33'ü önceki yıldan (2021 yılı) devir yoluyla gelmiştir. Bunların %65'i ise 2022 yılında açılan dosyalardır. Yaklaşık %2'lik kısmı ise üst mahkemelerce usulen veya esastan bozularak tekrar yargılama yapılması için ilk derece mahkemelere gönderilen dava dosyalarıdır. Tabloya bakıldığında vergi mahkemeleri önünde

² <https://tr.pinterest.com/pin/297448750374092123/>

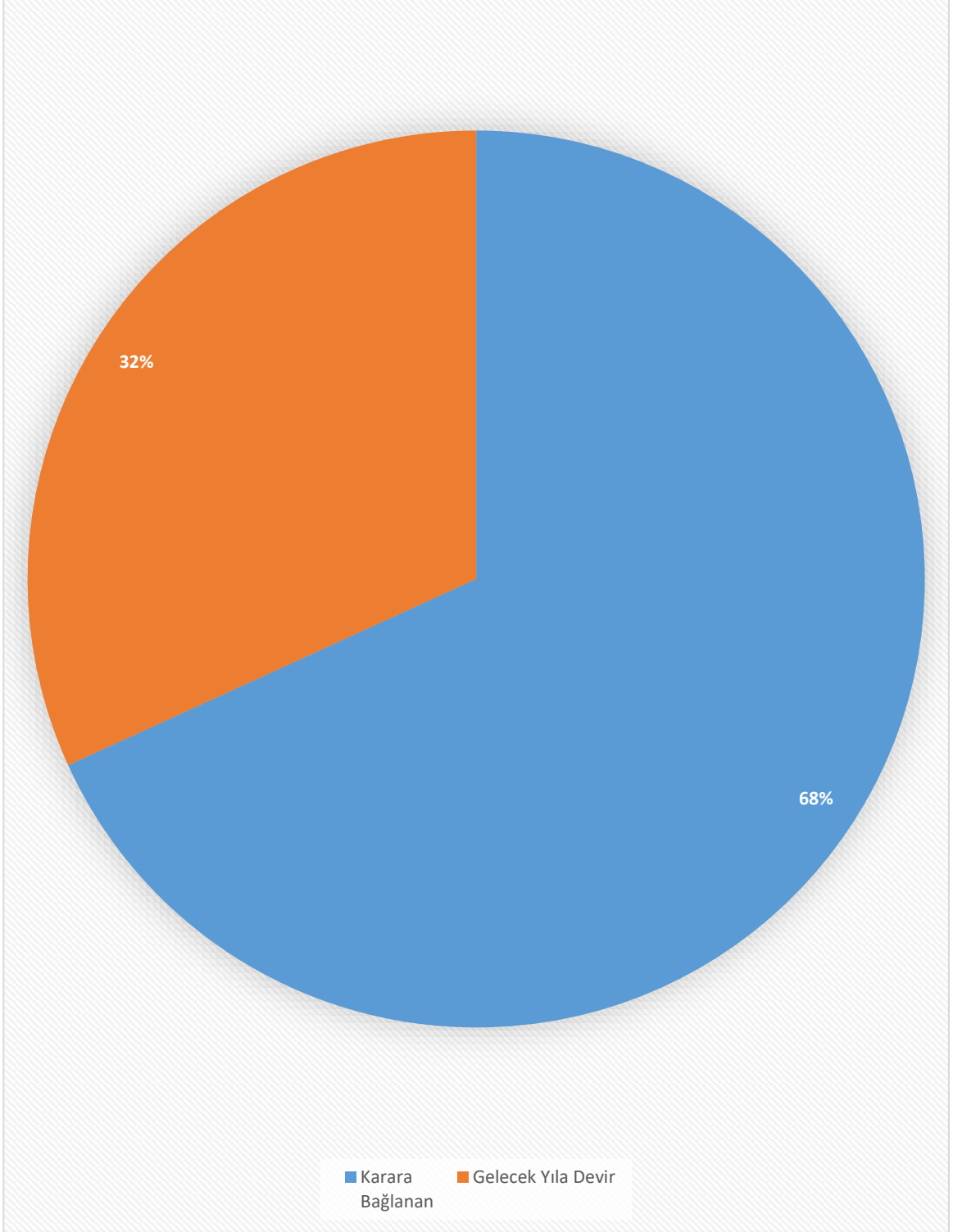
derdest olan diğerk bir anlatımla halen mahkeme önünde yargılaması devam eden dosyaların yaklaşık 1/3'ü bir önceki yıldan devretmiştir.



Şekil 3.1. Mahkemelerin Önüne Gelen Dosya Sayıları, 2022

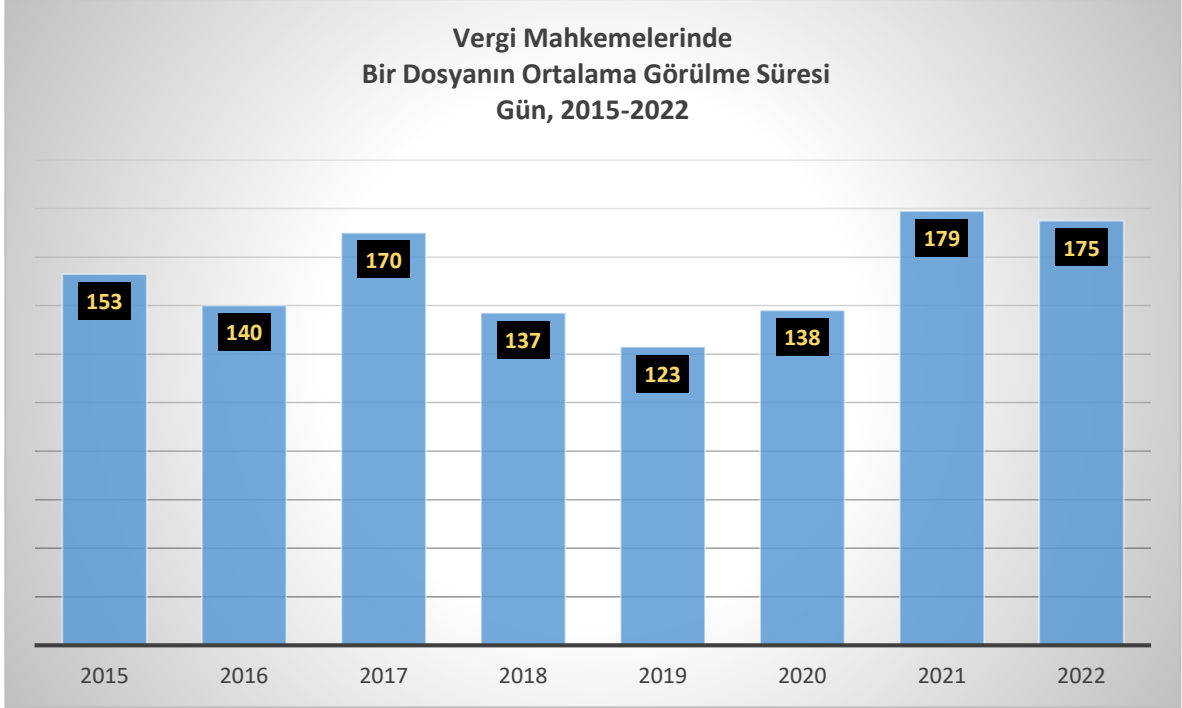
Kaynak:<https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet-ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf> adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 13.08.2023).

Şekil 3.2.'deki grafikte ise 2022 yılı içerisinde karara bağlanıp bağlanamama durumuna göre dava dosyalarının dağılımını göstermektedir. Buna göre derdest dosyaların yaklaşık %68'i yani 2/3'ü yıl içerisinde karara bağlanırken 1/3'ü ertesi yıla devrolmuştur. Oransal açıdan bakıldığında 2021 ile 2022 yılları arasında karara bağlanma oranı bakımından hemen hemen bir eşitlik olduğunu söylemek mümkündür.



Şekil 3.2. Dosyaların Karara Bağlanma Durumu, 2022

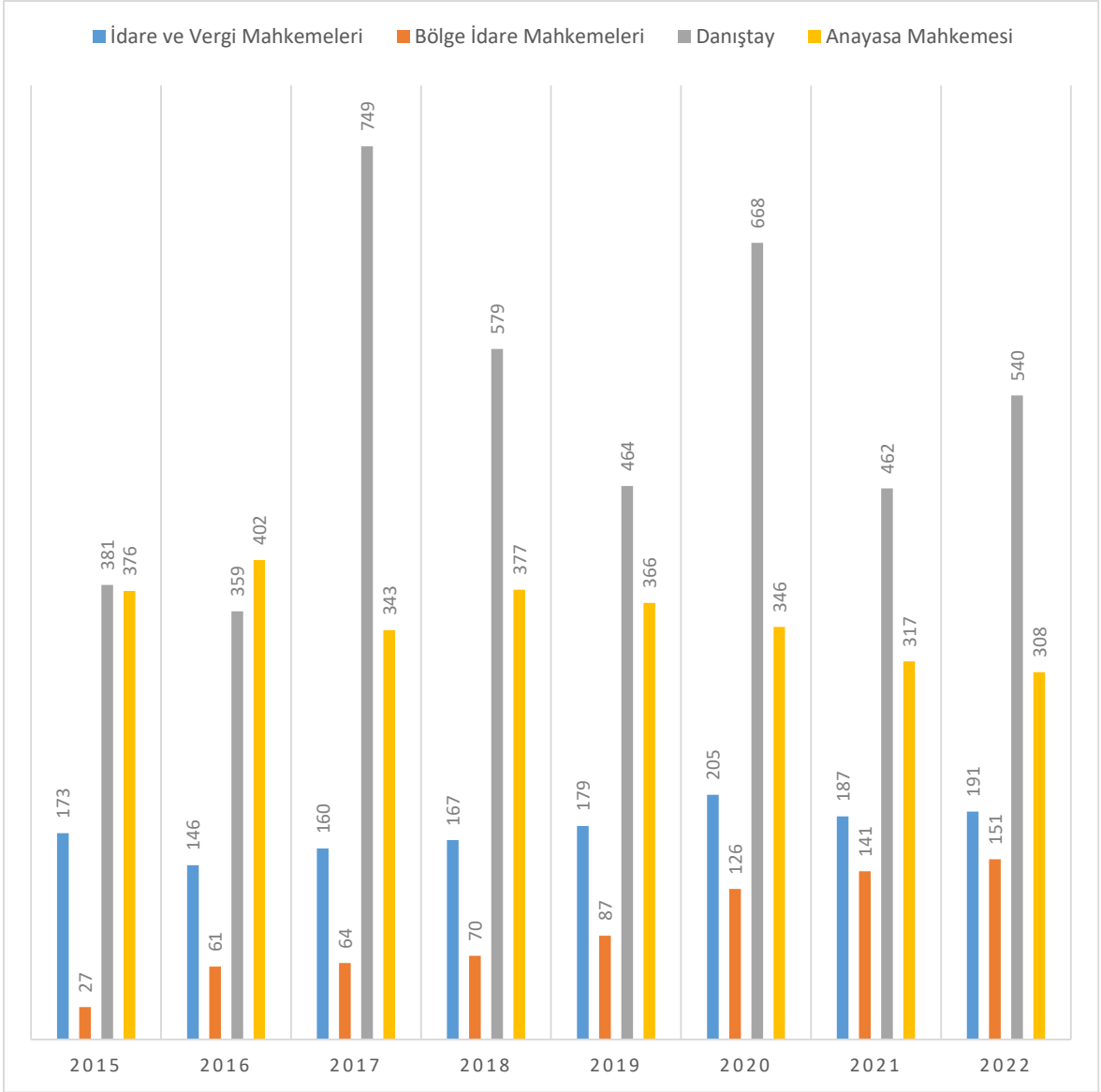
Kaynak: <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet-ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf> adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 13.08.2023).



Şekil 3.3. Vergi Mahkemelerinde Bir Dosyanın Ortalama Görülme Süresi

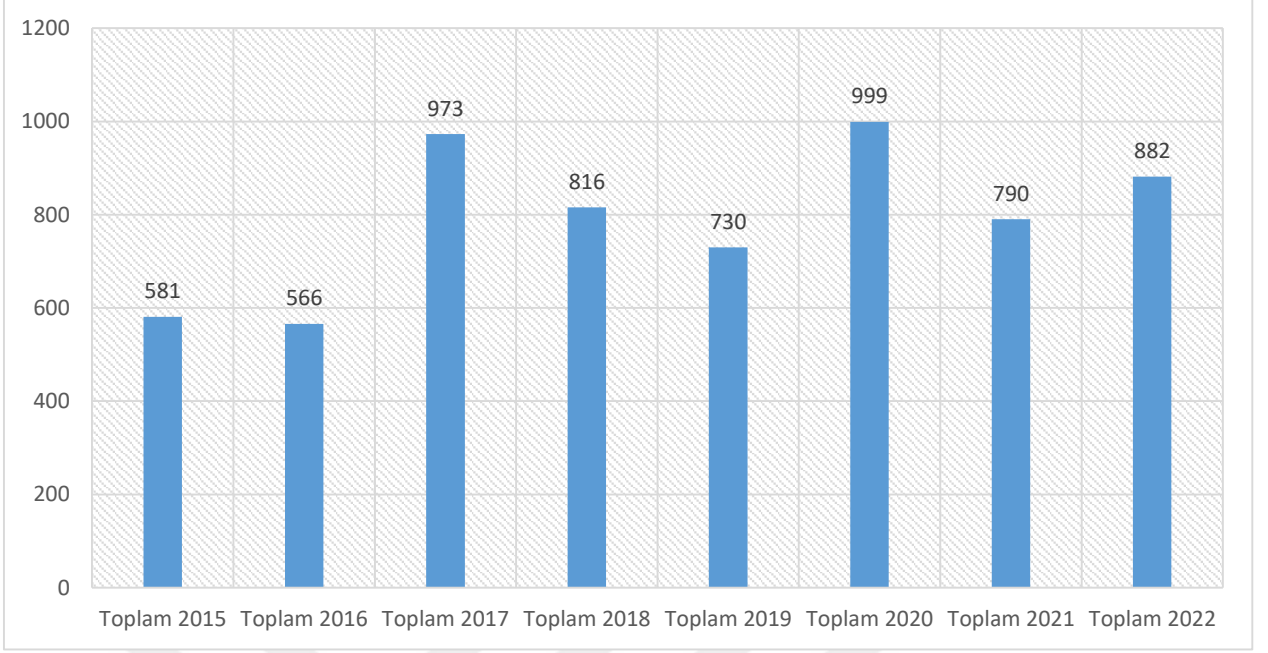
Kaynak: <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet-ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf> adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 13.08.2023).

Şekil 3.3'teki grafikte ise 2015-2022 yılları arasında yıl bazlı ilk derece vergi mahkemelerinde bir dosyanın ortalama görülme süresi gösterilmektedir. Bu verilere göre 2015 yılında bir vergi uyuşmazlığının yerel mahkemede ortalama görülme süresi 153 gün iken bu süre 2022 yılına gelindiğinde %14,3 artışla 175 güne çıkmıştır. Bu artışın meydana gelmesinde dosya sayısı ve hakim sayısı gibi birçok unsurun etkili olduğu bilinmektedir. Şekil 3.4'te tüm olağan yargı yollarında ve Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru sürecinde dava görülme süreleri verilmiştir. Bu grafikte ilk derece ve istinaf mahkemelerindeki görülme süreleri, vergi ve idari davaların ortalaması alınarak verilmektedir.



Şekil 3.4. Dava Görülme Süreleri, Gün, 2015

Kaynak: <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet-ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf> adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 13.08.2023).



Şekil 3.5. İdari/Vergi Davalarında Olağan Kanun Yollarında Ortalama Dava Süreleri, Gün

Kaynak: <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet-ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf> adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 13.08.2023).

Şekil 3.5'te tüm olağan yargı yollarında ve Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru sürecinde dava görülme sürelerinin yıllara göre dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 3.2. Dava Görülme Süreleri, Gün

Vergi Davaları Ortalama Olağan Kanun Yolu Yargılama Süresi, Gün, 2022	882
Anayasa Mahkemesi Başvurusu, 2022	308

Kaynak: <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet-ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf> adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 13.08.2023).

Tablo 3.2'de 2022 yılına ait arasında vergi davaları ortalama olağan kanun yolu yargılaması ve Anayasa Mahkemesi Başvurusu kapsamında dava görülme sürelerine yer verilmektedir. Şekil 3.5'de ise Türkiye'de olağan kanun yollarında dava görülme sürelerinin toplamının yıllara göre değişimi gösterilmiştir. Buna göre 2015 yılında bir vergi davası neticesinde verilen bir kararın kesinleşme süreci 581 gün iken 2022 yılına gelindiğinde bu süre yaklaşık %52 artışla 882 güne çıkmıştır. Eğer uyuşmazlık Anayasa Mahkemesine taşınırsa Tablo-3.2.'de görüldüğü üzere 308 günlük ilave bir süre daha dava görülme süresine eklenebilecektir.

Adalet Bakanlığı istatistiki verilerinden anlaşıldığı üzere bir vergi uyuşmazlığı, idari yola başvurulmamış veya başvurulmuş fakat çözülememiş ise yargı yoluna intikal etmekte, yerel mahkeme kararı, istinaf incelemesi ve temyiz incelemesiyle birlikte ortalama 882 günde yargılama süreci sona ermektedir. Olağan kanun yollarına karşı Anayasa Mahkemesinde bireysel başvuru yapıldığında ise ilave 308 günle birlikte bu süre ortalama 1190 güne (yaklaşık 3 yıl 3 ay) çıkabilmektedir. Gerek devlet açısından gerekse mükellef açısından bu sürelerin uzun olduğu değerlendirilmektedir. Çünkü modern devlet anlayışında devletin vergi alacağını hızlı bir şekilde tahsili ve bunları bir an evvel kamu harcamalarında kaynak olarak kullanması esastır. Mükellef ise uzun yargılama süreçlerinde emek, zaman ve para kaybetmekte ayrıca psikolojik açıdan da yıpranabilmektedir. Uzun vadeli düşünüldüğünde, mükellefin adalete olan güveni sarsılması dolayısıyla geciken adaletin sosyal bunalımlara da neden olabilmesi mümkündür.

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarıyla ilgili net bir süre vermek mümkün değildir. Örneğin; uzlaşma mekanizmasına ilişkin uygulamada, uzlaşma talebinin vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması hükme bağlanmıştır. Uzlaşma talebi zamanında ve usulüne uygun olarak yapıldı ise uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere ilişkin detaylar, mükellefe veya vekiline en az 15 gün önceden yazılı olarak bildirilir. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmayabilir. Uzlaşması yapılması olası ise uzlaşma tutanağı gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilmektedir. Bunlar gibi bazı prosedürlere ilişkin hukuki süreler vardır. Bu kapsamda işleyecek süreçlere yönelik hukuki süreler belirleyici olmaktadır. (Avder, 2017, s. 157). Mükellefin uzlaşmaya gönüllü olması halinde bu sürelerin sonuna kadar kullanılması gerekmediğinden ve mükellefin bu süreci hızlandırma imkânı kendi elinde olduğundan dava yoluna kıyasla daha kısa bir sürede uzlaşılması mümkün hale gelmektedir. Öte yandan uzlaşma olduğu takdirde üzerinde uzlaşılan hususlar hakkında dava açılmayacağı için uyuşmazlık kesin olarak çözülmüş olur.

Pişmanlık halinde ise mükellefçe verilen dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde vergi ve buna bağlı gecikme zamlarının ödenmesi gerektiğinden hem devlet hem de mükellef için hızlı bir yoldur (Yüce, 2015, s. 97). Düzeltme mekanizmasında vergi hatası idarece resen veya mükellefin talebiyle hızlı bir şekilde düzeltildiğinden, düzeltme mekanizması da yargı yoluna göre daha hızlı bir yoldur.

İdari yolla çözülebilecek nitelikte olan çoğu vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına intikal ettirilmesi sonucunda, istatistiklerde de görüldüğü üzere, vergi yargısının yükünün iyice ağırlaşabileceğini ve altından kalkılamaz bir hal alabileceğini söylemek mümkündür. Bu kapsamda vergi yargısının yavaş işlemesi vergi sisteminin tamamen sarsılmasına neden olabileceği gibi birey-devlet ilişkilerinde de ağır hasara yol açabilecektir.

3.2. Uyuşmazlık Giderleri ve Harcamaları Yönüyle Değerlendirme

Dava yolu avukat ücreti, harçlar ve dava giderleri nedeniyle masraflı bir yoldur. Bu sebeple gerek mükellef gerekse idare açısından davayla ilgili harçlar ve bazı giderlerinden kurtulma, uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi ile birlikte mümkün hale gelebilmektedir (Topal, 2019, s. 24). Bunun yanı sıra, uyuşmazlığın idari aşamada kısa sürede çözülmesi ile uzun yargı sürecinden kurtulan idare, personelinin kendi işlemleri için daha verimli bir şekilde kullanabilme imkânına kavuşmaktadır. Örneğin; uyuşmazlık pişmanlık hükümlerine göre idari aşamada çözümlenmesi sonucu, idare dava dilekçesine karşı savunma hazırlama, mahkemece istenilen evrakları hazır edip gönderme gibi iş ve işlemlerden kurtulacağı için emek kaybı ortaya çıkmayacaktır. Mükellefin yargı yoluna başvurması durumunda, idare mükellefin dava dilekçesine karşı savunma hazırlayacak ve bir Hazine avukatının davayı takip etmesi gerekebilecektir. Davayı mükellefin kazanması halinde mükellefin avukat masrafları ile dosya masraflarını idare diğer bir anlatımla Hazine ödemek durumunda kalacaktır (Özcan, 2015, s. 76).

Mükellef açısından da benzer değerlendirmeleri yapmak mümkündür. Uyuşmazlığın idari yolla çözülmesiyle dava dilekçesi ücreti, davanın açılış harçları, müşavirlik veya avukatlık vb. giderlerden mükellef de kurtulabilmektedir. Bunlara ilaveten, uyuşmazlık mükellef aleyhine sonuçlandığı takdirde ödenmesi gereken gecikme faizi ortaya çıkacaktır (Savaşan, Altundemir, & Ulupınar, 2012, s. 138). Mükellef, idari yollarla çözüm halinde, bu maliyetten de kurtulabilecektir. Sarıh bir şekilde müşahade edildiği üzere mükellefin uyuşmazlığı idari yollarla çözüme kavuşturması halinde, maddi açıdan önemli kayıplar ortadan kaldırılmış olacaktır.

3.3. Hukuk Devleti İlkesi Yönüyle Değerlendirme

İnsanlar bir arada güvenli bir şekilde yaşamak için hukuk kurallarına ihtiyaç duymaktadırlar. Toplumlarda kargaşaların yaşanmaması için toplumsal düzeni sağlayacak kurallar, elzemdir. Bu kurallar örf ve adet kuralları gibi bağlayıcı olmayan kurallar olabildiği gibi yazılı hukuk normları gibi bağlayıcı kurallar da olabilmektedir. Hukuk devleti ilkesi, hukukun karşısında herkesin eşit olmasını öngören, sadece bireyin değil devletin de hukuk karşısında hesap verebilir olmasını olanaklı kılan ilkedir. Hukuk devletinde bireyi devlete karşı koruyan yargı mekanizmaları vardır. Bunların başında hiç şüphesiz idari yargı gelmektedir (Zengin, 2022, s. 33).

Türk Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Başta Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 2. maddesi ile olmak üzere bireylerin sahip oldukları tüm hak ve özgürlükler anayasal güvence altına alınmıştır. Bu güvence sadece yazılı hukuk normlarından ibaret değildir. Aynı zamanda bu hak ve özgürlüklere yönelik bir ihlal gerçekleştiğinde bu ihlali önleyecek veya ihlali gerçekleştirenleri yargılayacak yargısal mekanizmalar da kurulmuştur. Anayasa'ya göre

mahkemeler önlerine gelmiş bir ihtilafı çözmekten kaçamaz. Anayasa'da "hak arama hürriyeti" madde başlığında bu konu şöyle düzenlenmiştir: "Herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz." Anayasamıza göre Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız ve tarafsız mahkemelerce kullanılmaktadır (Yüce, 2015, s. 1-3). Vergi uyuşmazlıklarını çözmek yargı organlarının görevi olup hiçbir yargı organı ve mahkeme bu görevden kaçamamaktadır. Bu nedenle, uyuşmazlığın kesin olarak çözüme kavuşturulması, mükellefi bu baskı ve endişeden kurtarmış olmaktadır.

Bireyler, vergi idaresinin işlemlerine karşı hukuka aykırılık iddiası ile mahkemelere başvurduğunda, mahkemeler bu başvuruyu ele alıp karara bağlamak zorundadırlar. Vergi yargısı, vergi ile ilgili ortaya çıkan ve önüne getirilen uyuşmazlıkları en kısa sürede ve adaletli bir şekilde karara bağlayıp menfaatleri ihlal edilen kişilerin hukuki güvenliklerini korumaya çalışmaktadır. Bu aynı zamanda idarenin yapmış olduğu işlemlerin de denetlenmesine yol açtığından vergi yargısının yargısal denetim işlevi de yerine gelmiş olmaktadır (Oktar, 2017, s. 402-403).

Öte yandan anayasa gereği vergi yargılamaları neticesi verilen kararlar gerekçeli olmak zorundadır. Vergi yargılamasının gerekçeli olması verilen kararın doğru bir biçimde uygulanabilmesine, karara karşı etkili bir şekilde itiraz edilebilmesine ve idarenin işlemlerinin hukuka uygunluğunun sağlanabilmesini çok önemli katkı sağladığı muhakkaktır. Vergi yargılaması sonucunda verilen kararın gerekçeli karar hakkına uygun, yeterli ve makul nitelikte olması vergilendirme alanında muhtemel hukuka aykırılıkların önlenmesi bakımından etkili bir güvence sağlamaktadır (Gümüşkaya, 2022, s. 37)

Vergi yargı organları önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarında; dava konusu vergilendirme işlemlerinin maddi, hukuki ve şekli yönden kanuna ve usule uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini denetlemekte ve yargılama neticesinde bir karar vermektedirler. Böylece, ortaya çıkan anlaşmazlık çözülmüş, hukuk düzeninde meydana gelen aykırılıklar düzeltilmiş olmaktadır. Vergi mahkemeleri, bu yolla kendini geliştirdiği gibi mükelleflerin de yargıya olan güven duygusunu artırmış olmaktadır (Yüce, 2015, s. 65-66).

Vergi hukuku, mali ve ekonomik gelişmeler sonucunda ortaya çıkmış bir bilim dalıdır. Aynı şekilde vergi kanunları da değişen şartlar ve gelişmeler ile mali ve ekonomik değişimler sonucunda karmaşık ve ayrıntılı hale gelmiştir (Öner, 2020, s. 28). Karmaşık ve ayrıntılı bir niteliğe sahip vergi kanunlarındaki tereddütlü hususları yargı içtihatları yoluyla çözmek, muğlak hükümleri açıklığa kavuşturmak ve vergi kanunlarının hukuki ve bilimsel bir anlayışa göre uygulanmasına ışık tutmak mali yargının görevleri arasında sayılmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi yargısı, hukuk içtihatlarını ortaya koyarak vergi kanunlarındaki boşlukları doldurmakta, soyut hükümleri somutlaştırarak vergi idaresini ve mükellefleri şekillendirmektedir. Ayrıca vergi yargı mercileri kanunları yorumlayarak kanunun konuluş amacının ortaya çıkarılmasına yardımcı olmaktadır. Son derece önemli bir işlev olan içtihat

oluşturma işlevinin yerine getirilebilmesi için vergi yargısının iyi organize edilmiş olması gerekmektedir. Öte yandan vergi yargısında görev alacak kamu görevlilerinin hukuk ve mevzuat bilgisi dışında ekonomi, işletme ve muhasebe formasyonuna sahip olmaları da önem arz etmektedir (Engin & Şahin, 2021, s. 353-355).

Vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesi geçerlidir. Bu ilke, sadece vergilerin konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını değil, aynı zamanda vergilerin kanuna uygun ve doğru bir şekilde tahsilini de içermektedir. Bu, yargısal denetim yoluyla sağlanabilmektedir. Devletler bir yandan vatandaşlarına egemenlik haklarına dayalı olarak bazı vergi yükümlülükleri yüklerken, diğer yandan mükelleflere kendileri ile ilgili olarak yapılan vergilendirme işlemlerine karşı itiraz hakkı vermektedir (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2023, s. 33-35). Mükellef, vergi memuru veya vergi idaresi tarafından yapılan itirazları inceleyerek vergi kanunları hükümlerine göre karar vermek vergi yargısının görevidir. İdarenin yargısal denetimi, hukuk devletinin temel unsurlarından birini oluşturmaktadır. Hukuk devleti ilkesi, sadece bireylerin hukuk karşısında hesap vermesini değil, esasında idarenin hukuk karşısında hesap vermesini gerektirmektedir. Vergi yargısı ister idari yargı içinde yer alsın ister bağımsız bir yapıya sahip olsun, idarenin belirli bir alandaki işlemlerinin denetimini sağladığı için hukuk devleti sisteminde işlev gören bir yargı alanı oluşturmaktadır (Avder, 2017, s. 158).

Hukuk devletlerinde hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin kendilerine uygulanacak hukuk normlarını önceden bilebilmesi ve davranışlarını buna göre düzenleyebilmesini ifade etmektedir. Vergilendirmede uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümü, hukuki güvenlik ilkesine katkı sağlamaktadır. Vergi yargılamalarıyla, kişilerin haklarını zedeleyen vergilendirme işlemleri ile ilgili çıkan ihtilafların bir çözüme kavuşturularak, bireylerin hukuki güvenliklerinin korunması hedeflenmektedir (Yüce, 2015, s. 65). Vergi uyuşmazlıklarında yargı organlarından beklenen ivedi şekilde ihtilafların araştırılarak bir karar verilmesidir. Yargı organları uyuşmazlıkların çözümünde yavaş hareket ederse, iş yoğunluğu veya başka nedenden ötürü ihtilafların incelenerek çözüme kavuşturulması gecikirse vergi yargısının hukuki güvenliği sağlama işlevi tam anlamıyla yerine gelmiş olmamaktadır. Uyuşmazlıklar kısa sürede karara bağlanmaz ise, mükellefin yargı organlarına karşı güveninin sarsılması kuvvetle muhtemeldir.

İdari çözüm yollarının avantajlarının yanında sakıncaları da bulunmaktadır. Uyuşmazlıkların idari yolla çözülmesinin doğal sonucu olarak yargıya intikal edecek uyuşmazlık sayısı azalmaktadır. Böylelikle yargı organlarının içtihat oluşturma işlevi sekteye uğrayabilmektedir. Diğer bir anlatımla hukuki denetimden geçerek ileride içtihat niteliği nedeniyle yol gösterici olacak somut olaylar, dava konusu olmadan idari yolla çözümlerse içtihat işlevi yerine gelmemiş olmaktadır (Özcan, 2015, s. 86).

Çalışmamızın birçok yerinde vurgulandığı üzere uyuşmazlığın taraflarının, hangi çözüm yolu tercih edeceği noktasında uyuşmazlığın niteliğine, çözüm yollarına, somut uyuşmazlığa benzer olaylarda yargı mercilerinin yerleşik haline gelmiş içtihatlarına ve en önemlisi mevzuata dair

son derece bilgili olması gerekmektedir (Savaşan, Altundemir, & Ulupınar, 2012, s. 140). Vergi mevzuatı ile yargı kararlarının karmaşıklığı ve idari çözüm yollarının teknik bilgi gerektirmesi nedeniyle, özellikle mükelleflerin bilgi düzeylerinin, uyuşmazlık çözüm yollarından hangisinin kendileri açısından daha avantajlı olduğunu değerlendirebilmeleri için yetersiz kalacağı kuşkusuzdur. Bu noktada mali müşavir, avukat veya hukuk danışmanında teknik ve hukuki yardım almaları gerekebilecektir. Bu yardımı almadıkları takdirde örneğin yargı yoluna başvurdukları takdirde kuvvetle muhtemel haklı bulunacakları bir uyuşmazlıkta idari yolla uzlaşmayı tercih ettikleri için boş yere vergi ödeme durumunda kalacakları bir sonuçla karşılaşmaları mümkün görünmektedir. Çalışmanın bu bölümünde, konunun daha anlaşılır hale gelmesini sağlamak amacıyla Adalet Bakanlığı istatistiklerinden faydalanılmaktadır.

Tablo 3.3. İlk Derece Mahkeme Karar Türleri, Sayı

Karar/Yıllar	Toplam	Ret	İptal	Kısmen iptal kısmen ret	İlk inceleme üzerine dilekçe ret, dava ret ve merciine tevdi	Diğer kararlar*	İptal Kararlarının Oranı, %
2015	108242	20314	55213	9124	9630	13961	51,01
2016	110520	17949	47432	8003	10028	27108	42,92
2017	94129	16632	46312	6854	11504	12827	49,20
2018	116042	18361	50714	7156	11160	28651	43,70
2019	101410	17198	50154	6571	13710	13777	49,46
2020	117810	16739	60044	6681	11932	22414	50,97
2021	136249	18381	62348	10883	12007	32630	45,76
2022	114913	21551	55668	9729	11659	16306	48,44
						ORTALAMA	47,68

*Diğer kararlar: İlk inceleme üzerine dilekçe ve davanın reddi, merciine tevdi, kabul, feragat vb. nedenlerle KVYO, davanın açılmamış sayılmasına, re'sen inceleme üzerine verilen kesin kararlar, birleştirme, görevsizlik, tevdi, yetkisizlik, ilk inceleme sonucu verilen vb. karar türlerini içermektedir.

Kaynak:<https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet-ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf> adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 13.08.2023).

Tablo 3.3’de yer alan veriler Adalet Bakanlığının “Adalet İstatistikleri 2022” isimli raporundan alınmış olup veriler tarafımızca tablo haline getirilmiştir. Tabloda açıkça görüldüğü üzere vergi davalarında, vergi idaresinin gerçekleştirdiği vergilendirme işlemlerinin büyük bir kısmı tamamen iptal edilmektedir. Diğer bir anlatımla mükellef veya vergi cezasına muhatap olan kişi haklı, vergi idaresi ise haksız bulunmaktadır. Hal böyle olunca konusu somut olaya benzer uyuşmazlıklarda, vergi mahkemelerinin istikrarlı bir biçimde iptal kararı verdiği hususu göz önüne alındığında, bu uyuşmazlığı idari yolla değil de yargı yoluyla çözümenin mükellef açısından daha avantajlı olduğunu söylemek mümkündür. .

Öte yandan istatistiki verilerin, genel bir bakış açısı verdiği, bu çerçevede her uyuşmazlık için bu verilere dayanan analizlerin doğru kabul edilemeyeceği, mükellefin kendisi için en avantajlı mekanizmayı tercih ederken somut olayın özelliklerini ön plana alarak hareket etmesi gerektiği hususu önem arz etmektedir. Örneğin; vergi uyuşmazlığının çözümünde ilgili tarafın bunu idari yola başvurmadan dava konusu yapması, uygulanan çözüm yolunun kendisi açısından avantajlı bir yol almaktan çıkartıp aksine davacıyı daha da fazla zarara uğratan bir yol haline gelebilmektedir. Ancak davacı; vergi ihtilafının meydana gelmesiyle gerekli tahkikatları yaparak ihtilaf konusunda vergi mahkemelerinde daha önce bu konuyla ilgili emsal kararlar verilip verilmediğini araştırma yoluna gidebilmektedir (Savaşan, Altundemir, & Ulupınar, 2012, s. 140). Böyle bir yöntem benimsediğinde, verilmiş emsal kararların davacıların aleyhine sonuçlandırıldığının farkına varıp idari yollardan birini seçmek suretiyle yargı yoluna gitmeden, vergi borcunu ödeyip ihtilafı kendi açısından en avantajlı şekilde ortadan kaldırmaktadır (Ulupınar, 2011, s. 102). Mükellefin her zaman bu durumun farkında olması beklenemez. Bu sebeple, mali müşavir veya avukat yardımı olarak uyuşmazlığın çözümü için en uygun yolu belirlemek hukuk güvenliğinin tesisi ve bireylerin hukuki korumadan faydalanması için en doğru hareket tarzı olacağı düşünülmektedir.

İdari yolların uyuşmazlıkların çözümüne olumlu katkıları kabul edilmekle birlikte literatürde bu yollara ilişkin bazı eleştiriler bulunmaktadır. Uyuşmazlıkların idari yolla çözümünün Anayasa’daki eşitlik ilkesini zedelediği yönde eleştiriler mevcuttur. Konuyu iki mükellef açısından ele alırsak; birisi uzlaşma yoluna giderek daha az vergi ödeme imkânına kavuşabilmektedir. Diğerisi bu yönteme başvurmadığı için daha fazla vergi ödemek zorunda kalmaktadır. Yahut iki mükellef de bu kurumu tercih etse bile yine eşitsiz durumlar ortaya çıkabilmektedir. Mesela uzlaşmayı seçen birisi uzlaşıp daha az vergi ödeme fırsatı yakalayabilirken, diğeri anlaşma sağlayıp daha fazla vergi ödemek zorunda kalabilmektedir. Bu durumun mükellefler arasında fırsat eşitliğinin bozulmasına yol açabileceği gibi anayasal eşitlik ilkesinin de zedelenmesine yol açabileceği yönündeki eleştirilerin bu yönüyle isabetli olduğunu söylemek mümkündür (Özcan, 2015, s. 91).

Bazı idari yolların her iki tarafın da uzlaşmasından öte kanunun emri gereği idarenin alacağından vazgeçmek durumunda kaldığı bilinmektedir. Buna en iyi örnek indirim mekanizmasıdır. Cezalarda indirim müessesesi mükellefin tek taraflı irade beyanı ile kullanabileceği bir yol olduğundan, idarenin indirimin reddi konusunda takdir yetkisi bulunmamaktadır (Aydın, 2015, s. 80). Yani, mükellef, müessesenin şartlarını yerine getirdiği zaman; idare de gerekli indirimleri yapmak zorunda kalmaktadır.

Uzlaşma sonucunda, vergi idaresinin kanuna dayanarak aldığı verginin bir kısmını tahsil etmekten vazgeçmesinin vergi idaresine kanunen böyle bir yetki tanınmasına rağmen verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu yönünde eleştiriler mevcuttur (Özcan, 2015, s. 90). Bu görüşü savunanlar Anayasanın 73. maddesine göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla belirlenmesi, değiştirilmesi ve kaldırılması gerekmesine rağmen uzlaştırma sistemi ile mükelleflerin ödemesi gereken verginin kanunda öngörülen şartları yerine getirmek kaydıyla, herhangi bir yasal düzenlemeye gerek olmaksızın, idareye tanınan takdir yetkisiyle indirilebilmesi veya kaldırılabilmesini eleştirmektedirler.

Anayasa Mahkemesi kararlarına göre devlet eşitlik ilkesi gereği, vergilendirme uygulamalarında eşit hukuki statüde olanlara eşit, farklı hukuki statüde olanlara ise farklı davranış biçimleri göstermek durumundadır. Buradaki statü tespitinde kullanılması gereken kriteri ise mali güç kriteri olarak kabul edilmektedir. Bu sebeple, eşit mali güce sahip olanların eşit, farklı mali güce olanların ise farklı vergilendirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu durum mali güce orantılı olma ilkesi olarak isimlendirilir. Vergi daireleri tarafından uygulanan uzlaşma, uzlaşan ve uzlaşmayan mükellefler arasında eşitsizliğe sebep olmaktadır. Uzlaşan mükellefler arasında bile eşitliği aykırılıklar ortaya çıkabilmektedir. Nitekim, objektif ve somut kriterlere dayanmayan uzlaşma, aynı mali güce sahip mükelleflerin farklı şekilde vergilendirilmesine sebep olabilmektedir (Yavaşlar, 2010, s. 166)

Son olarak vergi aflarına da değinmek faydalı olacaktır. Geçmişten günümüze vergi af kanunları eleştirilmektedir. Vergi af kanunlarının sürekli hale gelmesinin vergi konusunda sorunlar çözemediği, aksine sorunların devam etmesine katkı yaptığı vurgulanan en temel husustur. Vergi aflarından optimal yararlanabilmek için bu af kanunları hazırlanırken anayasal vergilendirme ilkelerinin dikkate alınması son derece önemlidir. Getirilen vergi aflarının adalet, eşitlik, mali güç, kanunilik gibi temel anayasal ilkelere uygun olması gerekmektedir (Yeniçeri & Avcı, 2022, s. 327)

3.4. Vergi Uyuşmazlıklarına Çözümünde Alternatif Yöntemlere Dair Öneriler

Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri (AUÇ), modern hukuk sistemlerinde çok önemli bir rol üstlenmeye başlamıştır. Bu yöntemle uyuşmazlıklar; daha ivedi bir şekilde ve nispeten daha az giderle çözülebilmektedir. Öte yandan tarafların memnuniyeti açısından da AUÇ'nin başarılı olarak görüldüğü bir gerçektir. Her ülkenin kültürüne, deneyimlerine ve hukuk sistemine göre

farklılık göstermekle birlikte, gelişmiş hukuk düzenlerinde uyuşmazlıkların AUÇ aracılığıyla giderilmesinin oranı %98'lere kadar çıkmaktadır. Bu uygulama ile mahkemelerdeki dava sayısı çok ciddi oranlarda azalmaktadır. Her üç kişiden birinin mahkemelik olduğu ülkemiz açısından AUÇ bu nedenle, yargı sisteminin iş yükünü aşağı çekecek mühim bir vasıta olabilecektir (Yargıtay Başkanlığı, 2015, s. 1).

Bilindiği üzere modern vergi yaklaşımları kapsamında tartışılan “vergiye gönüllü uyum” kavramını kısaca “mükelleflerin vergi mevzuatına uygun davranışlar sergilemesi” şeklinde tanımlama mümkündür. Verginin cebri yollarla alınması vergi kayıp ve kaçaklarını önleyebildiğini söylemem mümkün değildir (Kahriman, 2016, s. 230). Bu sebeple mükellefin vergilendirmeye ilişkin yükümlüklerini yerine getirirken daha gönüllü ve zamanında gerçekleştirebilmesine katkı sağlayacak organizasyonlara ihtiyaç vardır. Hiç şüphesiz bu organizasyona ön ayak olması gereken devlettir. Uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin oluşturulacak yeni mekanizmalarla vergiye gönüllü uyumu artırmak mümkün hale gelebilecektir. Bu noktada alternatif çözüm yolları ön plana çıkmaktadır. Alternatif çözüm yöntemleri tarafların menfaatini gözeten ve interaktif katılımı sağlayan yapısı nedeniyle uyuşmazlıklar kemikleşmeden çözüme kavuşma imkânına sahip olacaktır. AUÇ süresinde taraflar anlaşmaya varılacağı algısıyla hareket edeceğinden uzlaşmaya daha eğilimli olacaklardır (Biniş, 2013, s. 28).

Bu kapsamda, “**Vergide Arabuluculuk**” sistemi tartışılmalıdır. Arabuluculuk mekanizması son yıllarda birçok hukuk alanında devreye girmeye başlamıştır. Örneğin; iş hukukunda işçi ile işveren alacağı ve tazminatlarında arabulucuya başvurma dava şartı haline gelmiştir. Bilindiği üzere dava şartı, bir davanın esasına geçilebilmesi için aranan zorunlu koşul şeklinde tanımlanabilecektir. Buna göre iş hukukuna dair uyuşmazlıkların belli niteliğe sahip olanlarında arabulucuya başvuru yapmadan mahkemelerde dava açabilmek mümkün görünmemektedir. Arabulucuya başvurmadan açılan davalar esasa geçilmeden usulden reddedilmektedir. Böyle bir mekanizmayı vergi alanında da ihdas etmenin mümkün olup olmadığı doktrinde tartışılan bir husustur. Diğer bir anlatımla vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari ve yargı yolları dışında üçüncü bir yol ihdas edilebilir mi? sorusunun cevabı aranmaktadır.

Bilindiği üzere Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73.maddesi gereği vergilendirmede kanunilik ilkesi esastır. Bu sebeple AUÇ'nin vergi hukuku alanında ihdas edilebilmesi için özel kanuni bir düzenleme şarttır. Burada önemli olan vergilendirmeye özel arabuluculuk müessesesinin herhangi bir boşluk bırakmadan kanuni zeminin oluşturmaktır (Batı, 2021). Yargı yolunun maliyetli oluşu ve uyuşmazlıkların çözümünün uzun zaman alması, idari yolların ise bürokratik engeller ve iş yükü nedeniyle dezavantajlı olmasının ötürü üçüncü bir yolun ihdas edilmesi gerektiği sıkça savunulan bir husustur. Öte yandan arabuluculuk sistemi ihdas edilirken dikkat edilmesi gereken noktalara da değinilmesi gerekmektedir. Bilindiği üzere vergi uyuşmazlıklarında taraflardan birisi birey diğeri ise devlettir. Yasama, yürütme ve yargı

gücüne sahip devletin vatandaş ile aynı imkânlarla sahip olmadığı tartışmasız bir gerçektir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için görevli arabulucuların bu iki tarafı eşit şartlarda anlaştırmaya çalışması mevcut Türk Hukuk Sisteminde kabul edilebilir bir durum olarak görülmemektedir. Konuya dair yapılan çalışmalar daha az karmaşık, küçük ve belli niteliklere sahip uyuşmazlıklarda arabuluculuk yönteminin etkili olabileceğini ortaya koymuştur (Gülşen, 2019, s. 276-277).

Arabuluculuk yöntemi ile kişiye özgü çözümler bulunması ve devletin bazı alacaklarından feragat etmesinin Anayasa’da yer alan verginin kanuniliği ve eşitlik ilkelerine aykırı olabileceği unutulmamalıdır. Tıpkı vergi aflarına getirilen eleştiriler gibi bu konuda da benzer çekinceler mevcuttur. Bu aykırılıkların önüne geçmek adına “vergi arabuluculuğu” müessesesinin kanuni altyapısı oluşturulurken çok kapsamlı, herhangi bir muğlak hususun bırakılmadığı öngörülebilir ve net hükümlerin yer aldığı bir düzenleme yapılmasının son derece önemli olduğu değerlendirilmektedir. Ayrıca diğer alanlardan farklı olarak vergi alanında arabulucuların heyet halinde çalışması faydalı olacaktır. Arabulucu vasfına sahip avukatların sekreteryasında ve koordinesinde bir serbest mali müşavir, vergi alanında uzman bir akademisyenden oluşan üç kişilik bir heyetin arabuluculuk yaptığı bir modelin getirilebileceği düşünülmektedir. Bu heyetin tarafları müzakereye davet ve taraflar arasında iletişimi kolaylaştırma gibi işlevi olmalıdır. Bilindiği üzere arabuluculuk müessesinde arabulucuların temel görevi, taraflara bir öneride bulunmaksızın kendi çözümlerini kendilerinin bulmasını sağlamaktır. Arabulucular uyuşmazlığı çözen kararlar veremezler. Bu genel ilkeler vergi arabuluculuğu konusunda da geçerli olmalıdır.

4. BÖLÜM

VERGİNİN TAHSİLİNDE İDARİ VE YARGISAL YOLLARIN ETKİLİLİĞİ

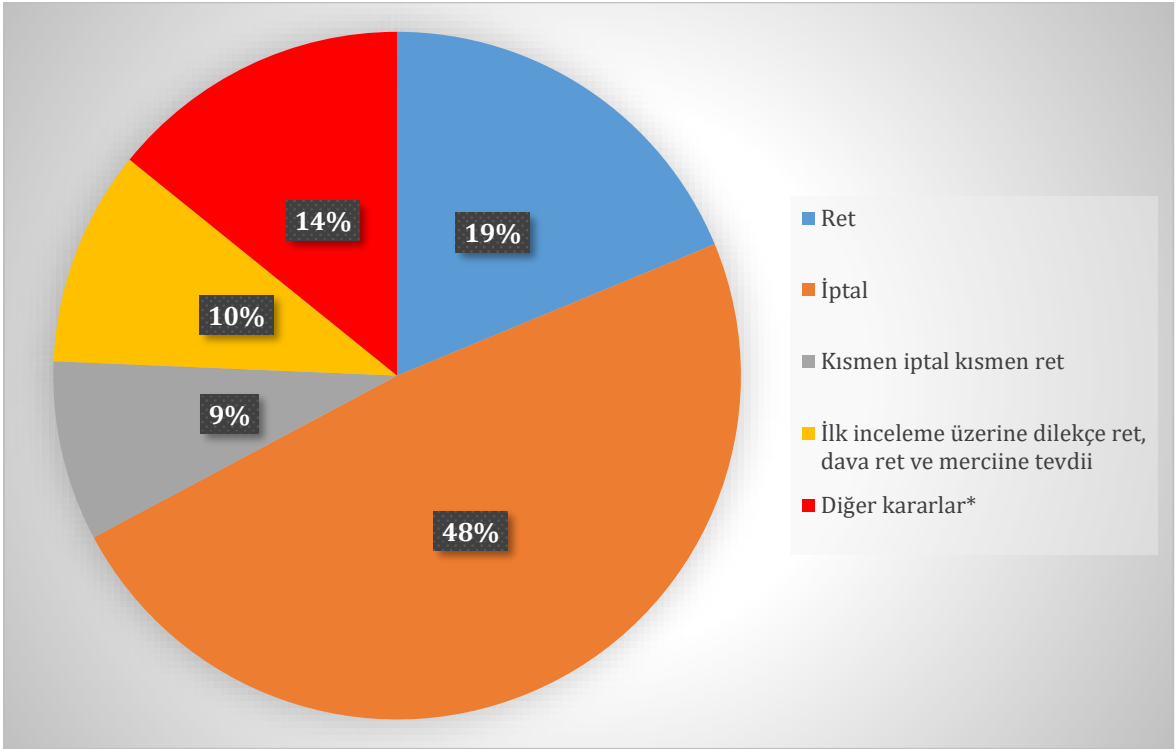
Bir önceki bölümde vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları; uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması süresi, uyuşmazlık giderleri ve hukuk devleti ilkesi yönüyle ele alınmıştır. Bu bölümde ise bahse konu çözüm yolları tahsilat, sosyal adalet ve devlet-birey ilişkileri yönüyle değerlendirilmektedir.

4.1. Tahsilat Yönüyle Değerlendirmeler

Önceki bölümde zaman, maliyet ve hukuk devleti ilkesi göz önüne alınarak idari mekanizmalar ve yargı yolunun vergi uyuşmazlıklarının çözümündeki etkinliği incelenmektedir. Konun diğer boyutunu ise verginin tahsilatı oluşturmaktadır. Tahsilatta ortaya çıkacak başarının daha çok devleti ilgilendirdiği şeklinde genel bir kabul vardır. Ancak kamu menfaati ve devletin uzun vadeli çıkarları bakımından konu ele alındığında, genel anlamda bireyleri ve özelden de mükellefi çok boyutlu bir şekilde ilgilendiren bir husus olarak da kabul edilebilecektir.

Ülkeden ülkeye oranı değişmekle birlikte kamu gelirleri içindeki payının büyük olması nedeniyle en önemli kamu geliri vergilerdir (Engin & Şahin, 2021, s. 138). Vergi hızlı bir şekilde, yıllar geçmeden tahsil edilirse, kamu harcamaları zamanında finanse edilmiş olur (Gülşen, 2018, s. 253). Vergi uyuşmazlıkları, vergi tahsilatını kısmen veya tamamen engelleyen süreçler olarak kabul edilebilmektedir. Uyuşmazlığın kısa sürede çözümlenmesi tahsilatı da tabi olarak hızlandırmaktadır. Uyuşmazlık kısa sürede çözüme kavuşursa, idare uyuşmazlığın devam etmesi sırasında uğrayacağı zaman ve emek kaybından kurtulmuş olmaktadır. Uyuşmazlığın kısa sürede çözüme kavuşturulması ile idare, kendi diğer işlemlerini daha kaliteli yürütme imkânına sahip olmaktadır. Bunlara ek olarak, davanın takibi ve savunması sırasında ve sonunda idarenin haksız çıkması durumunda yapılacak bazı masraflar, vergi ihtilafının idari aşamada çözümü ile ortaya çıkmadan engellenmektedir. Zamanını uyuşmazlıklara harcamaktan kurtulan idare bu zamanı vergi incelemeleri vb. için kullanır. Tasarruf edilen zamanda daha fazla vergi mükellefi denetime tabi tutulabileceği için devletin vergi gelirlerinin artması ihtimali de yüksektir (Özcan, 2015, s. 69-72). Örneğin; pişmanlık ve ıslah mekanizması zamanında tahsil edilmeyen verginin beyan tarihinden itibaren 15 gün içinde tahsil edilmesini sağlamaktadır. Bu mekanizma sayesinde idare, çeşitli nedenlere bağlı olarak tamamen veya kısmen tahsil edemediği vergiyi tahsil etmiş olacaktır. Bunun doğal sonucu olarak, başta tahsil edilip edilemeyeceği kuşkulu olan bir verginin devlet hazinesine girebilmesi olanaklı hale gelmiş olmaktadır. Pişmanlık ve ıslah kurumu da herhangi bir şekilde vergi kaybına sebebiyet veren mükellefleri vergilendirme süreçleri içinde tutmakta ve devletin vergi kaybını önlemektedir.

Mükellefin uyuşmazlığa konu vergi ve cezayla ilgili olarak, dava açması ve yargılama sonunda davayı kazanması halinde, idarenin dava konusu vergi ve gecikme faizi ile cezayı tahsil edememesi durumu ortaya çıkabilmektedir. Öte yandan uyuşmazlık süreci devam ederken herhangi bir af yasının çıkması neticesinde de vergi aslının ve gecikme faizinin bir kısmı ile cezanın tamamından da mükellefin kurtulabilmesi mümkündür. Hâlbuki ki idare uyuşmazlığı kısa sürede idari yollarla çözmüş olsaydı belki de ileride hiç tahsil edemeyeceği vergi ve gecikme faizi ile cezayı, kısmen dahi olsa tahsil etmesi söz konusu olabilmektedir. İdari yollar sayesinde vergi idaresi vergiyi hiç tahsil edememe gibi risklerden kurtulmakta ve alacağına kısa yoldan kavuşmuş olmaktadır. Konuyu daha anlaşılır hale getirmek için yine Adalet Bakanlığı istatistiklerinden faydalanılacaktır.



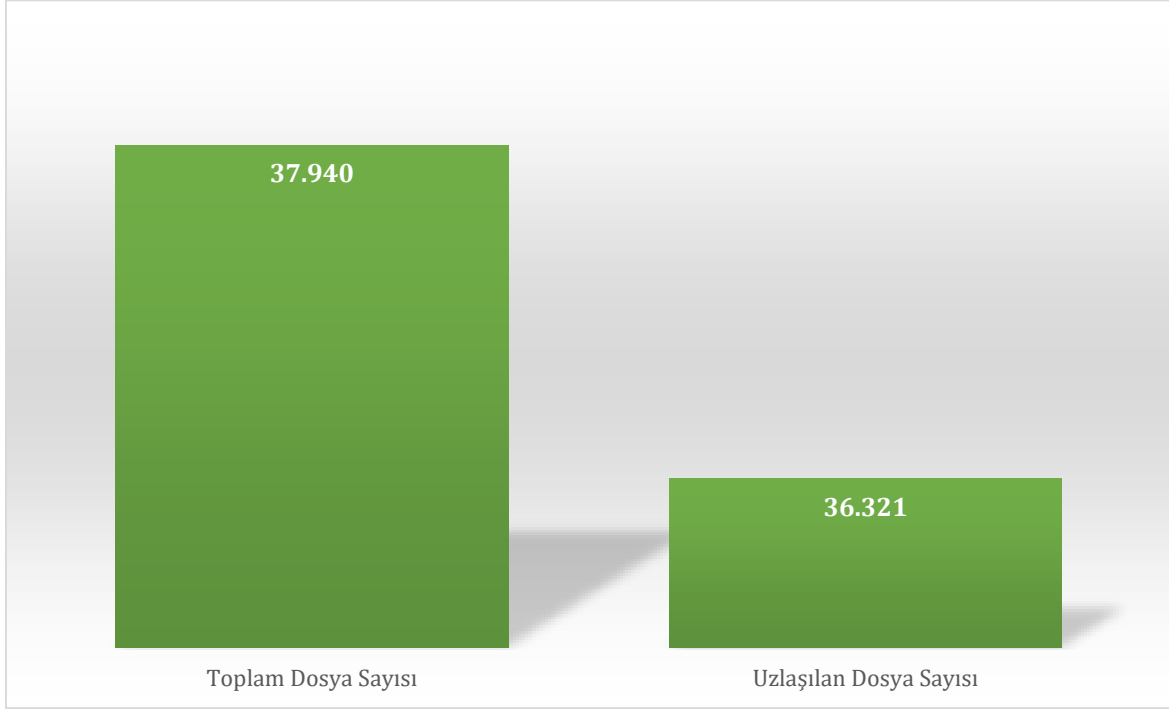
Şekil 4.1. İlk Derece Mahkemelerin Karar Türleri Oranları, 2022

Kaynak: <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet-ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf> adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 13.08.2023).

Şekil 4.1’de verilen grafikte 2022 yılı içerisinde ilk derece vergi mahkemelerinde verilen karar türlerinin yüzdeler dağılımı gösterilmektedir. Grafiğe göre davaların %48’si, vergilendirme işleminin hukuka aykırı bulunması suretiyle tamamen iptali ile neticelenmiştir. Diğer bir deyişle dava konusu olan iki vergi işleminden birisi yargı kararıyla iptal edilmektedir. Kısmen iptalleri de bu orana ilave ettiğimizde yarıdan fazla oranda iptal kararı çıktığını ileri sürmek mümkündür. Bu uyuşmazlıklarda haksız bulunduğu için idare vergi tahsilatı yapamamaktadır. Vergi tahsilatı yapamadığı gibi dava giderleri, karşı tarafın avukat ücreti gibi ilave maliyetler

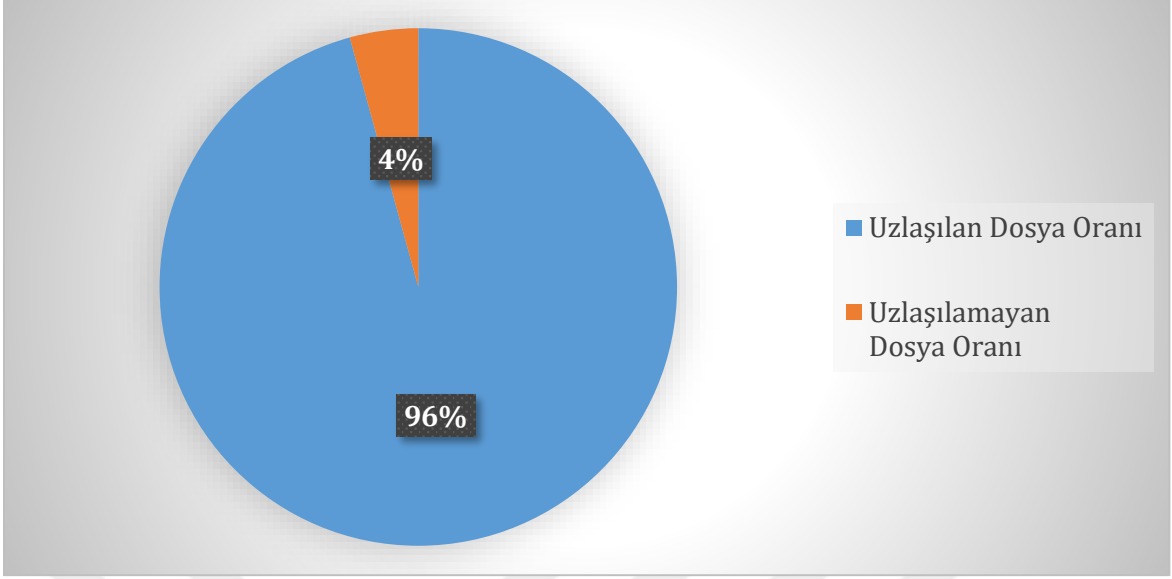
hazineden karşılanmaktadır. Hâlbuki vergi idaresi bu uyuşmazlığı uzlaşma yoluyla çözebilmiş olsaydı hem vergiyi tahsil edebileceği hem de dava giderlerinden kurtulabileceği değerlendirilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının 2022 Yılına Ait faaliyet Raporu'ndan alınan uzlaşma verilerine dayanılarak oluşturulan grafikler aşağıda yer almaktadır.



Şekil 4.2. Uzlaşma Sayıları, 2022

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1 adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 13.08.2023).



Şekil 4.3. Uzlaşma Oranları,2022

Kaynak:https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1 adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 13.08.2023).

2022 Yılı Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlarına dair dosya sayıları Şekil 4.2'de sunulmuş, uzlaşılabilir dosya sayısının toplam dosya sayısına oranı ise Şekil 4.3'te sunulmuştur. Uzlaşmaya gidilen uyuşmazlıkların yaklaşık %96'sı bu yolla çözüme kavuşturulmuş ve nihayetinde yargı yoluna gidilmemiştir. Yargı karar türlerine dair grafikler ile uzlaşmaya dair bu grafik birlikte değerlendirildiğinde şu sonuçlara varmak mümkündür:

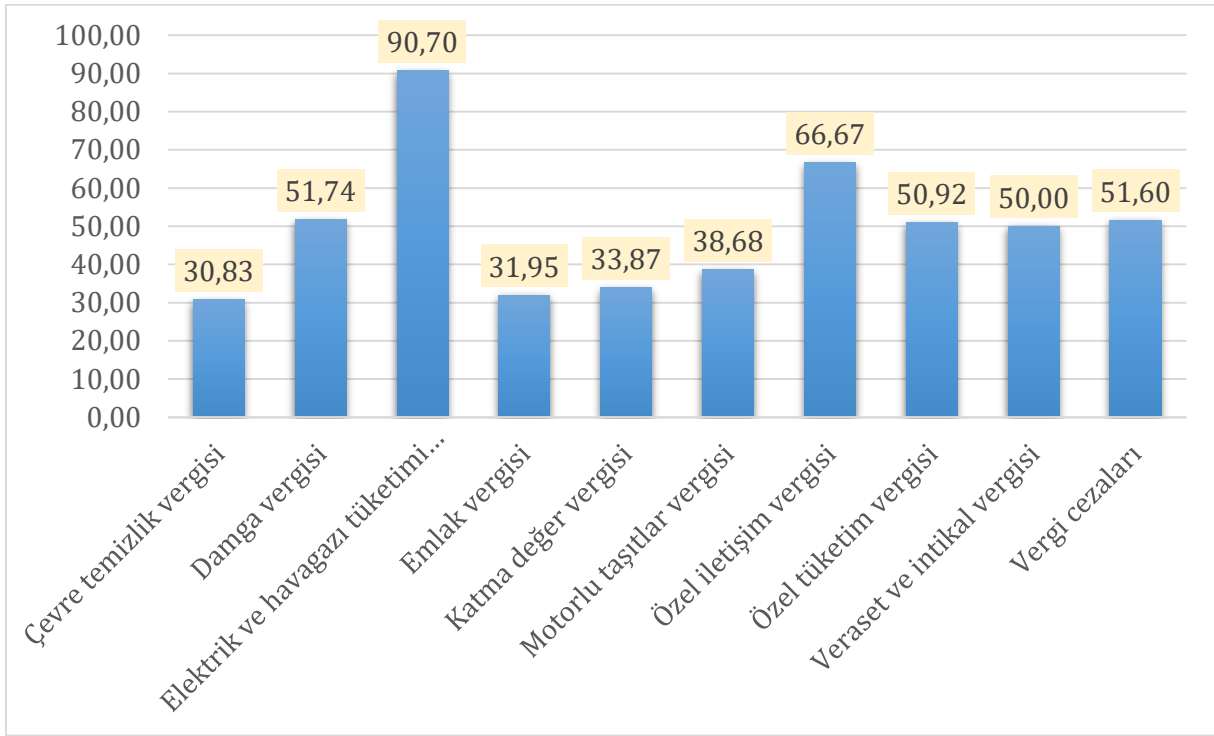
- Yargı yoluna gidildiğinde uyuşmazlık konusu vergilendirme işleminin iptali yönündeki kararların oranının yüksek olduğu ortadadır. Buna karşılık uzlaşma başarısının yüksek olduğu görülmektedir. Bu sebeple uzlaşma yoluyla diğer bir anlatımla idari yolla uyuşmazlığın çözümü, vergi tahsilatı bakımından daha isabetli bir tercihtir. Dolayısıyla vergi dairelerinin uzlaşma eğiliminde olmasının kendileri açısından daha avantajlı olduğunu söyleyebilmek mümkündür.

- Uyuşmazlık idari mekanizmayla çözüldüğünde vergi dairesi yargılama giderlerinden de kurtulmuş olacaktır.

- İptal karar oranının yüksek olduğu göz önüne alındığında mükellefin, özellikle geçmiş içtihatlarla göre kazanması yüksek olan uyuşmazlıklarda, dava yoluna gitmeyip de uzlaşmayla uyuşmazlığın çözümünü tercih ettiğinde kendi menfaati açısından isabetsiz bir tercihte bulunmuş olması kuvvetle muhtemeldir.

Bir vergi uyuşmazlığına uygulanacak hangi çözüm yolunun daha avantajlı olduğunu öngörebilme adına, davaların neticesinde çıkan kararların oranı da son derece önemlidir. Şekil 4.4'te Adalet Bakanlığı istatistiklerine göre, 2022 yılı içerisinde, vergi mahkemelerinde görülen

davalardan seçilen on dava türüne göre vergilendirme işleminin iptaline dair oranlar verilmiştir.



Şekil 4.4. Dava Türlerine Göre İptal Oranları

Kaynak: <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet-ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf> adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 13.08.2023).

Şekil 4.4'te mahkemelerce iptal edilen vergilendirme işlemleri konusuna göre kategorize edilmiştir. Grafikte yer alan verilere dayanarak şu sonuçlara ulaşmak mümkündür:

- Vergi cezalarının yarısından fazla mahkemelerce hukuka uygun bulunmayarak iptal edilmektedir. Bu sebeple vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıkları yargı yoluna götürmek mükellef için avantajlı olabilirken, vergi idaresi açısından ise dezavantajlı olabilmesi mümkündür. Vergi uygulayıcılarının vergi cezalarında hukuka uygun işlem yapmama veya noksan işlem yapma ihtimalleri daha fazladır.
- Emlak vergisi ve çevre vergisinde iptal oranları nispeten daha düşüktür. Diğer bir anlatımla emlak ve çevre vergilendirmelerinde vergi uygulayıcıları usule ve kanuna daha fazla riayet ettiklerini söyleyebilmek mümkündür.
- Mahkemelerce iptal edilme oranı %50'den fazla olan, örneğin; elektrik tüketimi veya özel iletişim vergisi gibi, vergilendirme işlemlerinde, vergi tahsilatı açısından idarenin uyuşmazlığı yargı yoluna gitmeden çözüme kavuşturma eğilimi içerisinde olması kendisi açısından daha avantajlı olarak görülebilir.

- Mahkemelerin iptal kararı oranları, hem mükellef hem de devlet açısından uyuşmazlığı yargı yoluna götürüp götürmeme tercihinde genel bir kanat vermesi bakımından yol gösterici olarak kabul edilmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki her somut olayın kendine göre farklı özellikleri vardır. Genel istatistiki veriler her uyuşmazlık için doğru sonuca götürmeyebilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümünde idare bir kısım alacağından vazgeçmekteyse de kalan kısmını ivedi bir şekilde tahsil etme olanağına sahip olmaktadır. Bu şekilde hem vergiyi tahsil edebilmesiyle ilgili riski ortadan kaldırmış olur hem de kamu harcamalarını hızlı bir şekilde finanse etme imkânına kavuşmaktadır (Savaşan, Altundemir, & Ulupınar, 2012, s. 139). Öte yandan idari yolla uyuşmazlıkların çözümünün idarenin iş yükünü ve dolayısıyla etkinliği azaltması da kuvvetle muhtemeldir. Çünkü iş yükü artan idare daha az vergi denetimi ve neticesinde daha az vergi tahsilatı yapmak zorunda kalabilmektedir.

Çalışmada yer verilen istatistiki bilgilerde de görüldüğü üzere yargı yoluyla uyuşmazlıkların çözümü tercih edildiğinde, zaman ve para kaybı ortaya çıkabilmektedir. Uzun yargılama süreçleri idarenin bir an evvel vergiyi tahsil etmesine engel olabilmektedir. Öte yandan davayı kaybeden taraf idare olursa ilave masraflara katlanmak durumunda kalabilmektedir. Bu yönüyle yargı yolu, idare açısından hem riskli hem de zaman ve para kaybına neden olabilecek bir yol olarak değerlendirilebilmektedir.

Sonuç olarak; devletin kısa vadede, bir an evvel vergiyi tahsil etmeyi öncelendiği varsayıldığında, devlet açısından idari yolların yargı yoluna göre daha avantajlı olduğu düşünülmektedir. Öte yandan, kullanılan yolun uzun vadede ortaya çıkaracağı etkilerin özellikle de toplumsal adalet ve mükellef-devlet ilişkilerindeki etkilerinin incelenmesinin gerekli olduğu görülmektedir.

4.2. Sosyal Adalet ve Devlet-Birey İlişkileri Yönüyle Değerlendirmeler

Bir önceki alt başlıkta devletin kısa vadeli beklentisi olan hızlı bir şekilde vergiyi tahsil etme gayesi çerçevesinde uyuşmazlık çözüm yollarının etkinliği ele alınmaktadır. Ancak çözüme uygulanacak yolun uzun vadede ortaya çıkaracağı etkilerin özellikle de toplumsal adalet ve mükellef-devlet ilişkilerindeki etkilerinin de incelenmesinin şart olduğunu belirtmekte yarar bulunmaktadır. Bu başlıkta, toplumsal adalet ve birey-devlet ilişkileri kapsamında konu ele alınacaktır.

Bazı durumlarda idari yollarla uyuşmazlığın çözüme kavuşması ve devletin bir miktar verginin tahsilinde vazgeçmesi ağır sonuçlar doğurabilmektedir. Özellikle vergi kaybına neden olma düşüncesi olmayan ve çeşitli nedenlerle beyannamelerini veremeyen iyi niyetli mükellefler yönünden olumsuz etkiler ortaya çıkabilmektedir (Karagöz, 2021, s. 37). Öte yandan, pişmanlık ve ıslah uygulaması ile bir anlamda iyi niyetli mükellefler korunmakta ve kendiliklerinden

beyanda bulunmaları durumunda bunlara vergi ziyai cezası kesilmemektedir. Lakin idarenin mükellefin niyetini ölçme ve anlaması mümkün olmayacağından, bu müessese, kötü niyetli mükellefleri de koruma altına alma gibi bir neticeye sebebiyet verebilmektedir (Özcan, 2015, s. 71).

Kanun koyucu, vergi suç ve cezalarını tamamen veya kısmen ortadan kaldıran idari bir çözümle, vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi kaybına neden olan mükelleflere yeni bir imkân tanımakta ve belirli koşullar altında ceza uygulamasından vazgeçerek mükellefleri hukuka aykırı fiillerini bildirmeye teşvik etmektedir. Böylece vergi kayıplarının ve kaçakçılığının azaltılması hedeflenir. Pişmanlık ve ıslah kurumu ile idare, mükelleflere bir anlamda müsamaha göstermekte ve zamanında beyan etmedikleri veya eksik beyan ettikleri vergi matrahlarını ve buna bağlı vergileri beyan etmelerine ve ödemelerine imkân tanımaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile mükellef, kanunun sert hükümleri karşısında zor durumda ve çaresiz bırakılmadan, belli bir müsamaha ile idareye yakınlaştırılmaktadır. Bu sayede mükellefin vergiye karşı direnci kırılarak vergi bilinci gelişmeye başlamaktadır (Ekeryılmaz, 2014, s. 111-112).

İdari yolla çözülemeyen uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmesi ve mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda, mükellef daha fazla miktarda para ödeme riskiyle karşı karşıyadır. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi ile bu riskten de kurtulan mükellef, psikolojik yönden kendisini daha rahat hissedebilecektir. Uzlaşma akabinde mükellefin de yargıya başvuru hakkı kalmadığı için uyuşmazlık sona ermiş olmaktadır. Uyuşmazlığın sona ermesiyle mükellef, psikolojik olarak rahatlamış olacaktır (Özcan, 2015, s. 79). Mükellefler açısından vergi, günlük hayatını ve işe odaklanmasını etkileyen önemli bir problemdir. Mükelleflerin çoğunluğu paranın çekiciliğinin tesiriyle vergi ödevlerini yapma konusunda temkinli hareket etmekte ve daha az vergi ödeme eğilimli davranışlar sergilemektedir. Mükellefin, vergisini ödememesi veya geciktirerek ödemek istemesi, vergi uyuşmazlıklara neden olmaktadır. Gittikçe artan faiz ve kesilen cezalar, ekonomik olduğu kadar psikolojik olarak da mükellefi olumsuz etkileyebilmektedir. Dava yoluna başvurma riskini göze alamayan mükellef, idari çözüm yolunu tercih ettiğinde vergi uyuşmazlıkları kısa sürede çözüme kavuşturulmakta ve bu sayede üzerindeki baskıdan kurtulmaktadır. Borçlu kalma derdinden kurtulan mükellefler kendilerini psikolojik olarak rahat ve güvende hissetmektedirler (Ulupınar, 2011, s. 113-114).

İdari yolla çözümde idare ile mükellefler yüz yüze görüşebilme ve düşülen görüş ayrılıklarını tartışabilme olanağına sahip olmaktadır. Örneğin; uzlaşma kurumunun sağladığı bu imkân sayesinde tarafların birbirlerine olan güvenleri artmaktadır veya pekişmektedir. Bu durum mükellef üzerinde psikolojik açıdan olumlu bir etki yaratmaktadır. Müzakere sonucunda uzlaşma sağlanmasa bile oluşan güven ortamının etkisiyle, bu durumun gelecekte yargı aşamasında uyuşmazlık çözümünün hızlandırılmasına katkı sağlayabileceği söylenebilecektir. Uzlaşma sayesinde idare ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar, yargı yoluna başvurulmadan önce idari aşamada taraflarca görüşülerek ve müzakere edilerek çözüme

kavuşturulmaktadır. Başka bir deyişle, uyuşmazlık, iki taraf arasında vergi veya ceza miktarı konusunda anlaşmaya varılarak çözülmektedir. Bu sayede vergi idaresi, modern vergilemenin bir gereği olarak mükellefle sürekli çatışma halinde olmaktan kurtulmaktadır (Özcan, 2015, s. 20).

Hayatta birçok alanda uyuşmazlıklar, toplumda huzursuzluğa neden olmaktadır. Bu sebeple toplumda en kötü çözümün, çözümsüzlükten daha iyi olduğu yaygın bir biçimde kabul edilmektedir. Vergi uygulamalarına bağlı olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların uzun bir süre devam etmesi, şüphesiz hem mükellef hem de idare açısından istenmeyen bir durumdur. Çünkü çatışma devam ettiği sürece huzursuzluk da devam etmektedir. Vergi işlemlerini yürütürken vergi idaresinin rutin iş yükü ağırdır. Bu ağır iş yüküne ilaveten uyuşmazlıklara mesai harcamak idarenin istemeyeceği bir durum olarak görülmektedir. Bu nedenle, uyuşmazlığın bir an önce çözülmesinin idarenin ve vergi mükellefinin çıkarına olduğu düşünülmektedir (Özcan, 2015, s. 67).

Uzlaşma müessesesi mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin zedelenmesini önler. Uyuşmazlığın karşılıklı görüşme yoluyla çözüme kavuşturulması neticesi güvensizlik duygusu yerini karşılıklı güvene bırakmaktadır (NAS, 2008, s. 11). Mükellefler ve vergi cezasına çarptırılanlar vergi davaları ve benzeri tereddütlere düşmemek için uzlaşma yolunu tercih etmektedirler. Mükelleflerin bu tür kaygıların psikolojik etkilerinden kurtulmak için uzlaşma konusundaki samimiyetleri ve isteklilikleri, vergi idaresi ile aralarında bir güven ortamının oluşmasına neden olmaktadır.

Mükellef tarafından yargıya getirilen vergi uyuşmazlıkları, bağımsız ve tarafsız mahkemeler tarafından gerekli araştırmalar yapılarak verilen kararlarla sona erdirilmektedir. Mahkemelerin bağımsızdır ve hâkimlerin "hakimlik teminatı" gibi çeşitli hukuki güvenceleri bulunmaktadır. Bu güvencelerin doğal sonucu olarak yargıçlara, uyuşmazlığı araştırırken ve karar verirken hiç kimsenin emir verememesi ve mahkemelerin baskı altına alınamaması amaçlanmaktadır. Diğer bir anlatımla hâkimlerin uyuşmazlıkları araştırırken ve çözerken başta kanunlar olmak üzere hukuki düzenlemelere ve içtihatlarla bağlı kalarak kendi vicdani kanaatlerine göre hüküm vermeleri hedeflenmektedir. Kanunlarda açık olmayan hükümler varsa yargıçlar geçmiş içtihatlar, evrensel hukuk ilkeleri ile AİHM ve AYM olmak üzere üst yargı mercilerinin içtihatlarını gözeterak karar vermesi gerekmektedir. Anayasa madde 141/3 gereği hakim ve mahkeme kararlarının gerekçeli yazılması, yargı mekanizmasında mükellefi hukuken koruyan başka bir avantaj olarak kabul edilmektedir. Mükelleflerin mahkeme kararlarında muğlak olarak değerlendirdikleri ifadelerin izahını, mahkemelerden isteme hakkı bulunmaktadır. Diğer bir deyişle mükellef, kararı veren yerel mahkemeden, BİM'den veya Danıştay'dan kararın uygulanmasına kadar olan süreçte açıklama isteyebilme imkânına sahiptir. Tüm bu hususlar mükellefin yargıya olan güvenini artırmaktadır (Özcan, 2015, s. 82).

Öte yandan mahkemelerin sahip olduğu yasal yetkiler çok geniştir. Bu kapsamda, yargı makamları resen araştırma yapma imkânına sahiptir. Mahkemeler, yargılama sürecinde

gerekli gördükleri tüm bilgi ve belgeleri ilgili kurum ve kişilerden talep edebilmektedirler. Bu şekilde, ihtiyaç duyulan tüm verilerin elde edildiği bir araştırmayla yargılama neticesi maddi gerçeğe ulaşma ihtimali artmaktadır. Ayrıca mahkemelerin tarafsız ve bağımsız yapısı, idare ile mükellefin yargı önünde eşit konumda oluşu, vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözülmesinin diğer avantajları olarak görülmektedir (Özcan, 2015, s. 84-85).

İdari mekanizmalardan sonra veya bunların yerine uyuşmazlığın çözümü için yargı yoluna başvurmuş olan mükellef, verilen yargı kararını haksız ve hukuksuz bulursa bu kararı iç hukukta istinaf ve temyiz incelemesine, bunların akabinde AYM bireysel başvuru konusu yapma imkânına sahiptir. İç hukukta verilen kararı da haksız ve hukuksuz bulan mükellef, ilgili kararı AIHM nezdinde dava konusu yapabilmektedir. Görüldüğü üzere yargı yolu, mükellefe süre açısından uzun ama birçok filtreden ve yargıç gözünden geçen bir kararla uyuşmazlığı çözüme kavuşturma/sona erdirme imkânı sunmaktadır.



5.BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ VE YARGISAL YOLLARLA ÇÖZÜMÜNÜN ETKİNLİĞİNE DAİR ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

Bu bölümde vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal yollarla çözümünün etkinliğine dair örnek olay incelemesi yapılmaktadır. Bu kapsamda gerçek hayatta meydana gelen uyuşmazlıklardan esinlenerek kurgulanan olaylar değerlendirilmektedir. Olaylar seçilirken taraflar açısından, hangi hallerde yargı yolunun veya idari yolların tercih edilmesinin avantajlı olacağı gözlemlenmiştir.

5.1. Açıklamalar

Bu tez çalışmasında nitel araştırma yöntemlerinden örnek olay incelemesi yöntemine başvurulmuştur. Örnek olay incelemesiyle, çalışmaya dair bilgi toplama, toplanan bilgilerin analiz edilmesi, bulguların karşılaştırılması ve çalışma konusunun daha somut hale getirilmesi hedeflenmektedir.

Örnek olayda yer alan veriler gerçek hayatta meydana gelen olaylardan alıntılanarak oluşturulmuştur. Uyuşmazlık bilgilerinin kişisel veri olması, vergi mahremiyeti ile ekonomik sır kapsamında değerlendirilebilme ihtimali çalışmanın sınırlılığını oluşturmaktadır. Örnek olayın incelenmesinde ihtilaf konusu olayın meydana gelişi ile sonlandırılması zarfında geçen süreç tüm aşamalarıyla sunulmuştur. Vergi mahremiyeti kurallarına bağlı kalmak maksadıyla uyuşmazlığın taraflarının gerçek isimleri verilmemiştir. Gerçekleştirilen örnek olay çalışmasında nitelikleri itibariyle benzer uyuşmazlıklarda ilgili tarafın farklı yolları seçmeleri halinde ne gibi avantajlar ve dezavantajlarla karşılaştıkları ele alınmaktadır.

5.2. Örnek Olay-1

İthalatçı A'ya 2015 yılına ait beyannamelerinde eksik beyanda bulunduğu gerekçesiyle (S) İli vergi idaresince kendisine 1 Haziran 2022 yılında ikmalen 520.000 TL vergi tarh edilmiş ve 520.000 TL de vergi ziyai cezası kesilmiş ve tebliğ edilmiştir. Bahse konu vergi işlemine karşı mükellef A vergi mahkemesinde süresi içinde dava açmıştır. Dava neticesinde mükellef A, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) madde 102 ve VUK madde 114 uygulanarak zamanaşımı nedeniyle haklı bulunmuştur. İdare davayı istinafa ve temyize götürmüştür. Her iki dava yolunda da karar değişmemiş ve idarenin talepleri reddedilmiştir.

5.2.1. Olayın tabloda gösterimi

Tablo 5.1. Örnek Olay 1'in Tablo Gösteri

Eksik Beyanda Bulunulan Dönem	2015 yılı
İdarenin tebliğ tarihi	1 Haziran 2022
İkmalen Tarh Edilmiş Vergi	520.000,00
Kesilen Vergi Ziyai Cezası	520.000,00
Gecikme Faizi	851.240,00

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur

5.2.2. Olayın hukuki değerlendirmesi

VUK madde 114 uyarınca Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. AATUHK madde 102 hükümlerine göre “amme alacağı”, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Her iki kanun maddesi son derece açıktır. Somut olayda mükellefe vergi alacağı 31 Aralık 2020 tarihine kadar tebliğ edilmesi gerekmektedir. Kanuna aykırı olarak bu süre geçtikten son tarh ve tebliğ işlemi yapılmıştır. Bu sebeple çok bariz olan haksız ve hukuksuz işleme karşı en isabetli yol olan yargı yoluna başvurularak hukuka aykırı vergi işlemi iptal edilmiştir. Mükellefin bu olayda en avantajlı yolu seçtiği düşünülmektedir.

5.3. Örnek Olay-2

Mecidiyeköy'de 10 yıldır faaliyet gösteren (B) Basım Matbaacılık Ltd. Şirketinde vergi incelemesi neticesinde 2011 yılına ait beyannamelerinde eksik beyanda bulunduğu gerekçesiyle (M) ili vergi idaresince kendisine 17 Mayıs 2017 yılında ikmalen 67.000 TL vergi tarh edilmiş ve 67.000 de vergi ziyai cezası kesilmiştir ve tebliğ edilmiştir. İkmalen tarha ve ceza karşısında mükellef B ceza indirimi yoluna giderek sonradan tarh edilen vergiyi ve cezayı yatırmıştır.

5.3.1. Olayın tabloda gösterimi

Tablo 5.2. Örnek Olay 2'in Tablo Gösterimi

Eksik Beyanda Bulunulan Dönem	2011 yılı
İdarenin tebliğ tarihi	17 Mayıs 2017
İkmalen Tarh Edilmiş Vergi	67.000,00
Kesilen Vergi Ziyai Cezası	67.000,00
Gecikme Faizi	68.474,00 TL

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur

5.3.2 Olayın hukuki değerlendirmesi

VUK madde 114'de yer alan "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar" şeklindeki hüküm gereği tarh zamanaşımı beş yıldır ve kural olarak vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden yılın başından başlar. Somut olayda zamanaşımı süresi 31 Aralık 2016 tarihinde dolmaktadır. Mükellef dava yoluyla çok açık olan bu haksız ve hukuksuz işlemi iptal ettirme imkânına sahip iken bilgi eksikliği veya başkaca bir nedenle ödememesi gereken bir vergiyi ve cezasını ödeme durumunda kalmıştır.

5.4. Örnek Olay-3

Mükellef D (K) ili Vergi Dairesine bağlı bir gelir vergisi mükellefidir. Mükellefin 2019 yılına ait 45.000 TL kira geliri, 120.000 TL ticari geliri ve 60.000 TL de zirai kazancı bulunmaktadır. Mükellef D 2019 yılına ait kazancını 2020 yılında beyan edip hesaplanan matrah üzerinden vergisini ödemiştir. İnceleme elemanları 22 Temmuz 2021 tarihinde yaptıkları inceleme ve ikmalen tarhiyat sonucu 90.000 TL matrah farkı tespit etmişlerdir. Matrah farkının nedeninin, mükellef B'nin zirai kazancını eksik beyan etmesi olduğu anlaşılmıştır. Mükellef (D) idareyle uzlaşma yoluna giderek uyuşmazlık çözülmüştür.

5.4.1 Olayın tabloda gösterimi

Tablo 5.4. Örnek Olay 3'ün Tablo Gösterimi

Mükellefin Beyan Ettiği Matrah	225.000
Ortaya Çıkan Matrah Farkı	90.000
Mükellefin Beyan Etmesi Gereken Matrah	315.000

Mükellefin Beyanına Göre Tahakkuk Eden Vergi	67.890
Tespit Edilen Ek Vergi	29760
Mükellefin Ödemesi Gereken Gerçek Vergi	97650
İdarece İkmalen Tarhı Gereken Vergi	29760
Kesilen Vergi Ziyai Cezası	29760
Hesaplanan Gecikme Faizi	6174

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur

5.4.2 Olayın hukuki değerlendirmesi

Uzlaşma komisyonlarının %95 oranlara ulaşan miktarlarda vergiden vazgeçerek mükellefle uzlaşmaya gittiği bilinmektedir. Mükellef (D) cezada indirim gitse %50 oranında indirimden faydalanabilecektir. Yargı yoluna gittiği takdirde davayı kazanırsa ikmalen tarh edilen vergiden ve cezadan tamamen kurtulma imkânına sahip olacaktır. Davayı kaybettiği takdirde ise gecikmez faizi artacak bunun üstüne dava masrafları ile idarenin avukatlık ücretini de ödemek zorunda kalacaktır. Mükellef bakımından; vergilendirme işleminde davayı kazanmasını sağlayacak bir eksiklik veya hukuka aykırılık yoksa en isabetli yolu tercih ettiği düşünülmektedir.

5.5. Örnek Olay-4

Mükellef C (T) Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün gelir vergisi mükellefidir ve 2015 yılı içerisinde 2.000.000 TL gelir elde etmiştir. Mükellef C 2015 yılı gelir vergisi beyannamesi matrahını 1.000.000 olarak vergi dairesine sunmuştur. Vergi dairesinin incelemesi sonucu beyannamede yer almayan 1.000.000TL üzerinden ikmalen tarhiyat yapılmış ve bu tarhiyata ilişkin ihbarname (vergi aslı ve vergi ziyai cezası) 2016'da mükellef C'ye tebliğ edilmiştir. Mükellef C, bu tarhiyata ilişkin olarak 30 günlük dava açma süresinde dava açmamış ve cezalarda indirim yoluna gitmiştir.

5.5.1 Olayın tabloda gösterimi

Tablo 5.5. Örnek Olay 4'ün Tablo Gösterimi

Mükellef C'nin Beyan Ettiği Matrah	1.000.000
Beyan Edilmesi Gereken Matrah	2.000.000

Beyana Göre Ödenen Vergi	200.000
Mevzuata Göre Ödenmesi Gereken Vergi	400.000
Mükellef C'ye kesilen Vergi Ziyai Cezası	2.000.000
Mükellef C'nin Ödeyeceği Gecikme Faizi	54.000

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur

5.5.2.Olayın hukuki değerlendirmesi

VUK madde 376 uyarınca mükellef (C), ikmalen tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyai cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı indirilir. Buna göre mükellef (c) vergi cezası yarı oranında indirilerek 27.000 TL tutarındaki cezadan kurtulmuş olmuştur. Olayda dava konusu edilebilecek bir usul hatası veya hukuka aykırılık olup olmadığı eldeki bilgilerden anlaşılamamaktadır. Böyle hata veya eksiklik olduğu takdirde mükellef C ikmalen tarh edilen vergiden ve cezadan tamamen kurtulma imkânına sahip olacaktır.

5.6. Örnek Olayların Genel Değerlendirmesi

Örnek olay 1 ve 2'de görüldüğü üzere uyuşmazlığın tarafı olan mükellefin, uyuşmazlık konusunu çok iyi irdeleyip kendisi açısından en isabetli kararı vermesi gerekmektedir. Mükellefin uyuşmazlığa ve çözümüne dair yeteri kadar bilgisi yoksa ve bir mali müşavir veya avukattan yardım almıyorsa, kendisini ağır bir külfetin altına sokacak bir uyuşmazlık çözüm yolunu tercih edebilmesi kuvvetle muhtemel görülmektedir. Mükellefin, hukuka aykırı olduğu çok bariz olan bir vergi dairesi uygulamasına karşı yargı yoluna giderek hem hukuksuz olan idari uygulamayı hukuk aleminden tamamen ortadan kaldırma hem de huksuz olan vergilendirmeden kurtulma imkânı bulunmaktadır. Mükellef, böyle bir imkânı varken, yargı yolu yerine idari yolu tercih ettiği için haksız yere vergi ödemekle karşı karşıya kalabilmektedir. Yargı yoluna gidilmediği için yargının içtihat oluşturarak vergi idaresini ve mükellefleri yönlendirme ve aydınlatma işlevi de ortadan kalmış olmaktadır.

Örnek olay 3 ve 4'de ise mükellefin idari yollardan herhangi birisini tercih etme imkânı varken daha az indirimden faydalınacak yolu tercih etmesi halinde daha fazla vergi ödemek zorunda kalması durumu ortaya konulmuştur. Yine bu noktada da hangi idari yolun nasıl bir avantajı olduğunun mükellef tarafından bilinmesi şarttır. Alt sınır bakımından herhangi bir engel yokken uzlaşmaya gidip %90 indirim almak varken, cezada indirimde gidip %50 indirimden

faýdalanmak, daha az vergi ödemeyi isteyen mükellef açısından isabetsiz bir tercih olarak görülmektedir. Buna karşın daha çok vergi tahsil etme hedefini güden idare açısından ise isabetli bir tercih olarak değerlendirilmektedir.



SONUÇ

Etkili bir vergilendirmeden bahsedebilmek için gerçekleştirilen işlemin iki temel unsura sahip olması gerekmektedir. Bu unsurlar:

- Vergilendirmenin hukuka uygun olması (Verginin Hukukiliği)
- Ülkenin vergileme kapasitesi ölçüsünde, maksimum vergi gelirin minimum maliyetle toplanması (Tahsilatta Etkinlik)

Çalışmanın konusunu oluşturan vergi uyuşmazlığını çözüm yolları bu iki temel unsura hizmet ettiği ölçüde etkin kabul edilmektedir. Bu iki unsur birbirinin alternatifi olmayıp aksine birbirini tamamlayıcıdır. Burada etkinlik bakımından bir değerlendirme yaparken hem mükellef hem de idare açısından ayrı ayrı değerlendirme yapmakta fayda bulunmaktadır. Örneğin; hukuka aykırı bir vergilendirmenin idari yolla çözüme kavuşturulması devlet açısından etkili bir vergi tahsilatı gibi görülebilmektedir. Ancak hukuka aykırı bir vergilendirmeye dayanan tahsilat, bireyin idareye güveni ve verginin hukukiliği unsurları bakımından etkisiz bir vergilendirme olarak mülhaza edilmelidir. Ayrıca hukuka aykırı bir vergilendirme modern vergi anlayışına göre tahsilat bakımından da etkisiz kabul edilmektedir. Çünkü toplumda adalet duygusunun zedelenmesi ve devlete güvenin sarsılması uzun vadede daha az miktarda vergi tahsilatına neden olabilmektedir.

Çalışmada hem idari yolların hem de yargı yolunun etkinliğiyle ilgili bilgiler verilmektedir. Çalışma neticesi elde edilen bulgulara göre, mükellef açısından avantajlı olan bir yol idare açısından dezavantajlı olabilmektedir. Örneğin; haksız bir vergi cezasının yargıya taşınması ve yargı yoluyla iptali mükellef açısından hem etkili hem de avantajlı olarak değerlendirilebilmektedir. Ama bu yargılama uzun bir zaman sonra neticelenmiş ise mükellef açısından bu yolun etkinliği azalmış olabileceği gibi tamamen etkisiz bir yol haline gelmiş olabilmektedir. Dolayısıyla somut bir olayda etkinlik bakımından yapılacak bir karşılaştırmada hem uyuşmazlığın tarafları hem de uyuşmazlığa uygulanacak çözüm yolunun avantaj ve dezavantajları bakımından ayrı ayrı bir değerlendirme yapmak gerekmektedir. Burada isabetli bir karşılaştırma için somut olayın özellikleri çok önemli bir rol oynamaktadır.

Çalışmada sunulan istatistikelere bakıldığında vergi yargılamaları uzun sürmektedir. Bu durumun en önemli nedeni yeteri sayıda ve nitelikte yargıç bulunmaması kabul edilmektedir. Vergi yargısının etkin bir şekilde çalışması adına ilk aşamada akla gelen hâkim sayısının ve niteliğinin artırılmasıdır. Ayrıca uyuşmazlığa konu olan olayın dava konusu olmadan çözüme kavuşturulması da yargı yolunun etkinliğini artırabilecektir. Bununla birlikte, vergilendirme işlemini tesis eden idare ve idare elemanlarının, yapılan işlemlerde hukukun üstünlüğünü gözeterek karar alabilmesi için hukuk bilgilerinin artırılması, hem uyuşmazlık sayılarını azaltabilecek hem de idareyi maddi bir külfetten kurtarabilecektir. Bunun doğal sonucu olarak vergi uyuşmazlıklarının azalarak yargıya intikal eden dosya sayısında azalmalar meydana

gelebilecektir. Görüldüğü üzere, daha etkili ve hızlı işleyen yargı mekanizması daha etkili ve hukuka uygun etme kapasitesi yüksek bir idari mekanizmaya neden olduğu gibi daha etkili idari mekanizma da daha etkili ve hızlı bir yargı mekanizmasına neden olabilmektedir. Diğer bir anlatımla çift taraflı bir etkileşim bulunmaktadır.

Çalışmada ilgili bölümlerde yer verilen gerekçelerden dolayı, Türkiye’de uyuşmazlıklara uygulanan idari çözüm yollarının etkinleştirilmelidir. Uyuşmazlığın tarafı olan mükellefin öncelikle idari yolları tüketmesi amacıyla, teşvik edici veya zorlayıcı düzenlemeler yapılmalıdır. Diğer bir anlatımla tıpkı iş hukukunda olduğu gibi, her uyuşmazlıkta olmasa bile belli niteliğe sahip uyuşmazlıklarda, mükellef mevcut idari yolları veya arabuluculuk gibi getirilecek yeni kurumları tüketmeden yargıya gitmesi yasal olarak önlenmelidir. Bu kapsamda, mevcut vergi sistemi basit ve herkes tarafından kolayca anlaşılır hale getirilmeli, uzlaşma komisyonları daha etkin bir hale getirilmeli ve idari çözüm yolları hakkında mükellefler daha fazla bilgilendirilmelidir. Öte yandan 2012 yılında uygulamaya konulan bireysel başvuru hak arama açısından ve vergi uyuşmazlıklarının çözümü bakımından bir kazanım olduğu değerlendirilmektedir

İdari çözüm yolunu tercih eden mükellef birçok açıdan avantaj sağlayabilmektedir. Bu avantajlar kısaca aşağıda özetlenmiştir:

- Davaların neticelenme sürelerinin bir hayli uzun olduğu söylenebilecektir. Bu sebeple dava yoluna gidilmediği için zaman ve emek kaybı olmayacaktır.
- Müşavirlik, harç, avukat vb. yargılama giderleri nedeniyle dava oldukça masraflı bir yoldur. Öte yandan mükellef vergi aslının ve buna ilişkin gecikme faizinin tamamı ile birlikte ödeme durumunda kalabilecektir. Uyuşmazlık idari yolla çözümlerse taraflar bu masraflardan kurtulabilecektir.
- Hem idare hem de mükellef açısından dava sonucunun ne olacağının belli olmaması bir risk oluşturmaktadır. İdari çözüm yolunu seçen mükellef ve idare, uyuşmazlığı kısa sürede halledebilme imkânına kavuşmakta ve bu sakıncalardan kurtulmaktadır.
- Mükellefin uyuşmazlığın kaynağı vergi ve cezayla ilgili dava açması ve neticesinde davayı kazanması halinde, idarenin bu vergi ve cezayı tahsil edememesi durumu ortaya çıkabilmektedir. İdari çözümle idare de vergi tahsilatı bakımından kaldığı bu riski bertaraf edebilme imkânına sahip olabilmektedir.
- Modern vergilendirme anlayışında esas olan mükellef ile uyuşmazlık içinde olmamaktır. İdari çözüm bu uyuşmazlık halini ortadan kaldırmaktadır.
- Dava sürecinin uzun oluşu zaman kaybına neden olabilmekte ve idarenin alacağının da değer kaybına uğramasına sebebiyet verebilmektedir.
- Vergi uyuşmazlıklarının doğrudan yargı organlarına intikal ettirilmesi neticesi, vergi yargılamalarını yürüten mahkemeler ağır bir iş yükü altına girebilmekte ve bu sebeple etkinlikleri azalabilmektedir.

İdari yolun dezavantajları ise şunlardır:

• Vergilendirme işlemi doğası gereği karmaşık ve teknik bilgi gerektiren bir işlem olduğundan vergisel uygulamalarda hata veya noksanlık ortaya çıkması muhtemel görülmektedir. Uyuşmazlığın idari yolla çözülmesi, tamamen hatalı bir vergi işleminden yargı yoluyla kurtulma imkânını mükellefin elinden alabilmektedir. Diğer bir anlatımla mükellefin işlemi yargı makamlarının hukuki denetimine sunma şansı ortadan kalkabilmektedir.

• Vergi davalarının yaklaşık %50'sinde iptal kararı çıkmaktadır. Bu da mükellefe hukuka uygun olmayan vergilendirmeden kurtulma imkânı vermektedir. İdari yolla çözüm bunu engellemektedir.

• Pişmanlık ve İslah müessesesi iyi niyetli mükellef açısından avantaj iken kötü niyetli mükelleflere cesaret verebilmektedir. Nasıl olsa affedilebileceğini bilen kötü niyetli mükellef vergisini ya geç ödeyecek ya da hiç ödemeyecektir.

Yılmaz (2013) tarafından yapılan çalışmada vergi mahkemelerinin ve diğer vergi yargısı organlarının etkinlik değerlendirilmesinde Avrupa Adaletin Etkinliği Komisyonu (CEPEJ)'in temel olarak ele aldığı oranlardan yararlanılmıştır. Bu oranlar:

- Temizlenme oranı
- Dava devir oranı
- Dosya işleme süresi

Temizleme oranı, bir mahkemece yıl içinde karara bağlanan dosyaların, yıl içinde yeni gelen dosyalara oranını gösterir. Yıl içinde mahkemeden çıkan dosyalar savcılıklarda ve mahkemelerde sonuçlandırılan, karara bağlanan ve başka birime aktararak çıkarılan dosyaları ifade eder. Hesaplama formülü: (Referans yılı içinde karara bağlanan dosyalar / Referans yılı içinde gelen (yıl içinde açılan + bozularak gelen) dosyalar)*100 (Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2023, s. 28).

İdari yola başvurmadan önce veya idari yolla uyuşmazlık çözüme kavuşturulamadı ise yargı yoluna başvurulabilmektedir. Yargı yolunun somut olayın özelliklerine göre avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Yargı yolunun avantajları:

• Vergi yargısı, vergi ile ilgili konularda önlerine gelen ihtilafları adaletli bir şekilde çözümlenerek menfaatleri zedelenen bireylerin hukuki güvenliklerini korumayı amaçlamaktadır. Bu aynı zamanda idarenin yürüttüğü işlemlerin de hukuk filtresinden geçmesine olanak tanıdığından vergi yargısının yargısal denetim işlevi de yerine gelmiş olmaktadır.

• Hukuka aykırı vergilendirmenin hukuk aleminde netice doğurması önlenmiş olmaktadır.

• Vergilendirme işlemi tesis eden görevlilerin işlem yaparken daha özenli olmalarını ve hukuk normlarını gözetmelerini sağlamaktadır.

İdari yolların incelendiği bölümde dolaylı olarak değinildiği için yargı yoluyla vergi uyuşmazlıklarının çözümün dezavantajlarına burada kısaca yer verilmiştir. Yargı yolunun dezavantajları:

- Yargılamaların uzun sürmesi ve dava yolunun masraflı olması,
- Dava neticesinin hem mükellef açısından hem de idare açısından riskleri,
- Vergi tahsilatının gecikmesi,
- Daha az miktarda vergi tahsilatına sebep olması şeklinde sıralanabilecektir.

Ülkelerin vergi mevzuatının mükelleflerin vergi ahlakına tesiri vardır. Ülkelerin vergi mevzuatı anlaşılır düzeyde sade ve esnek olursa vergi kaçırma gibi eğilimler azalabilmektedir. Mevzuattaki sadelik ve anlaşılabilirlik, mevzuatı uygulayan memurların, denetim elemanlarının ve sebestt meslek sahibi mali müşavirlerin iş yükünü azalttığı gibi motivasyonlarını yükseltici etki yapabilmektedir (Yıldız, 2019, s. 140).

Çalışmanın üçüncü bölümünde detayları verildiği üzere “vergide arabuluculuk” müessesesinin ihdası konusunda ilgili kurum ve kuruluşlar ile meslek odalarından görüşler alınarak gerekli adımların atılması önerilmektedir. Modern hukuk sistemlerinde hızlı bir şekilde yaygınlaşan alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin vergi alanında da işlevsel hale gelmesi kaçınılmazdır. Bu çerçevede yasal altyapı oluşturularak ihdas edilecek bir çözüm yolu hem idarenin hem de yargı organlarının iş yükünü azaltabilecektir. Ayrıca arabulucu önünde mükellef ile vergi idaresi arasındaki iletişim gelişebileceğinden mükellefin vergiye uyumuna olumlu katkılar olacaktır. Uyuşmazlıkların çözümünde üçüncü bir yol niteliğinde olacak vergi arabuluculuğu sayesinde hem mükellef hem de idare zaman ve para kaybından kurtulma imkânına sahip olabilecektir.

Kamu Denetçiliği Kurumunun diğer bir adıyla ombudsmanlık kurumunun vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ve vergi tahsilatında daha işlevsel hale getirilmesi önerilmektedir. Vergiye özgü “vergi ombudsmanı” kadroları oluşturularak mükellefe hem doğrudan uyuşmazlık çözümünde hem de uyuşmazlık çözüm yöntemi tercihinde danışmanlık hizmeti sunmada katkı sunulabilir. KDK kararlarının tavsiye niteliğinde olması bir dezavantaj gibi görünse de vergi memurlarının yerleşik hale gelen KDK kararlarına aykırı hareket etmeme şeklinde bir davranış benimsemesi kuvvetle muhtemeldir. Öte yandan vergilendirmeye dair özel olarak yayınlanacak yıllık KDK raporlarının da vergi uygulayıcıları üzerinde hukuka uyma konusunda teşvik edici bir etkisi olacağı tartışmalıdır.

KAYNAKÇA

Adalet Bakanlığı Adli Sicil Ve İstatistik Genel Müdürlüğü. (2023, Mart). Adalet İstatistikleri 2022. Ankara. Erişim tarihi: 01.05.2023
https://Adlisicil.Adalet.Gov.Tr/Resimler/Sayfadokuman/29032023141410adalet_ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.Pdf

Aksoy, Ş. (1993). Aksoy, Şerafettin. "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 296-304.

Avder, E. (2017). *Vergi Hukuku*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Aydın, B. (2015). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları Ve Etkinliği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale*.

Ayyıldız, Y. (2015). *Türk Vergi Yargısı*. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.

Bağrıaçık, A., & Tekinsoy, M. (2022). Tam Yargı Davası Özelinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 585.

Batı, M. (2021, Mart 18). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde "Arabuluculuk" Müessesesi Getirilebilir Mi?* Erişim tarihi: 13.07.2023 <https://Vergialgi.Com/>: <https://Vergialgi.Com/Vergi-Uyusmazliklarinin-Cozumunde-Arabuluculuk-Muessesesi-Getirilebilir-Mi>

Bayraktar, M. (2019). Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Bireysel Başvuru Yoluyla Çözümü. *Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Bilgen, H. Y. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi Ve Vergi Davalarının Değerlendirilmesi. *Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*. Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bilici, N. (2020). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi.

Bilici, N., & Öden, B. D. (2016). *Vergi Hukuku Uygulamaları*. Ankara: Savaş Yayınevi.

Biniş, M. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. *Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 15-30.

Ekeryılmaz, Ş. (2014). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Değerlendirilmesi (Doctoral Dissertation. Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi.

Engin, İ., & Şahin, S. (2021). *Maliye & Vergi Hukuku Ders Notları*. Ankara: Seçkin Akademik Ve Mesleki Yayınlar.

Gülşen, M. İ. (2018). Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Çözüm Yollarının Çeşitli Göstergeler İle Analizi: İstanbul Vergi Mahkemeleri Örneği. *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 241-257.

Gülşen, M. İ. (2019, Mart). *Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları: Alternatif Çözüm Olarak Arabuluculuk*. Erişim tarihi: 14/07/2023 Researchgate: https://www.researchgate.net/publication/331647158_Vergi_Uyusmazliklarinda_Idari_Cozum_Yolları_Alternatif_Cozum_Olarak_Arabuluculuk_An_Alternative_To_Administrative_Solutions_In_Tax_Disputes_Mediation_Meltem_Irtes_Gulsen

Gümüşkaya, G. (2016). Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumu'na Başvurusu. *Journal Of Istanbul University Law Faculty*, 279-304.

Gümüşkaya, G. (2022). Vergi Yargılaması Bakımından Gerekçeli Karar Hakkı. *Anayasa Yargısı*, 35-82.

Hepaksaz, E., & Avcı, O. (2018). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi Ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler). *Süleyman Demirel Üniversitesi İibf Dergisi*, Y.2018, C.23, 759-772.

Kahriman, H. (2016). Kahriman, H. (2016). Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme. *Ekonomik Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 229-250.

Karagöz, H. (2021). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Rolü. Denizli: Pamukkale Üniversitesi.

Karataş, Z. (2017). Sosyal Bilim Araştırmalarında Paradigma Değişimi: Nitel Yaklaşımın Yükselişi. *Türkiye Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*, 68-86.

Keleş, D. (2020). Alternatif Çözüm Yöntemleri Ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanabilirliği. *Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*. Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Kızıltoprak, Ö. (2020). Türkiye Ve Çeşitli Ülkeler Vergi Sistemlerinde Vergi Uzlaşması. *Marmara Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 106-123.

Nas, A. (2008). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu. Yayınlanmamış Doktora Tezi,. İstanbul: İstanbul Ün,versitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Oktar, A. (2017). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Öncel, H. (2020). Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi. *Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*. Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.

Öner, E. (2020). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Akademik Ve Mesleki Yayınlar.

Özcan, O. (2015). Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Vergilendirme Açısından Etkinliğinin Analizi, Doktora Tezi. Bursa Uludağ Üniversitesi.

Özcan, Z. (2015). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari Ve Yargı Aşamasının Karşılaştırılması Ve Verginin Tarafları Açısından Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,. *Karadeniz Teknik Üniversitesi * Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon*.

Özdemir, T., & Arslaner, H. (2017). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3), 322-334.

Öztürk, A. (2017). Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları. *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis*, 57-68.

Savaşan, F., Altundemir, M. E., & Ulupınar, A. (2012). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması. *Maliye Dergisi*, 126-144.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2023). *Vergi Hukuku(Genel Hükümler)*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Taşdelen, Ş. (2022). Vergi Yargılama Hukukunda Görev Ve Yetki. *Dicle Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dicle Adalet Dergisi*, 39-66.

Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi Ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 67-90.

Topal, B. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümündde Uzlaşma Müessesesinin Etkinliği: Uşak İli Örneği. *Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*. Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uşak.

Tozduman, G. (2019). Vergi Uyuşmazlıkları Ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru. *Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

Ulupınar, A. (2011). Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Karşılaştırılması. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Yardımcıoğlu, M., & Kütükçü, M. (2014). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma. *Akademik Araştırmalar Ve Çalışmalar Dergisi (Akad)*, 6(11), 2-26.

Yargıtay Başkanlığı. (2015). Özel Hukuk Ve Ceza Hukuku İle İdari Uyuşmazlıklar Çerçevesinde Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri Sempozyumu. Ankara: Yargıtay Başkanlığı. Erişim tarihi: 01.07.2023 <https://www.yargitay.gov.tr/Documents/Tuucmsonucbildirgesi.pdf>

Yavaşlar, F. B. (2010). Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu. *Vergi Sorunları Dergisi*.

Yeniçeri, H., & Avcı, O. (2022). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 317-329.

Yereli, A. N. (2008). Tarhiyat Öncesive Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi. *Ege Akademik Bakış*, 823-842.

Yıldız, B. (2019). Yıldız, Ö. Ü. B. (2019). Vergi Ahlakı Ve Belirleyicilerine Yönelik Literatür Araştırması: Türkiye Değerlendirmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 128-143.

Yılmaz, C. (2013). Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözüm Yolu Ve Etkinliği. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Yoruldu, M. (2020). Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları: Hüküm Ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi. *Diyalektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi*, (24), 249-261.

Yüce, M. (2015). *Vergi Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Zengin, M. A. (2022). Türk Hukukunda Bazı İdari Denetim Mekanizmalarının Hukuk Devleti İlkesi Bakımından Rolü Ve Önemi. *Adalet Dergisi*, 38-51.

