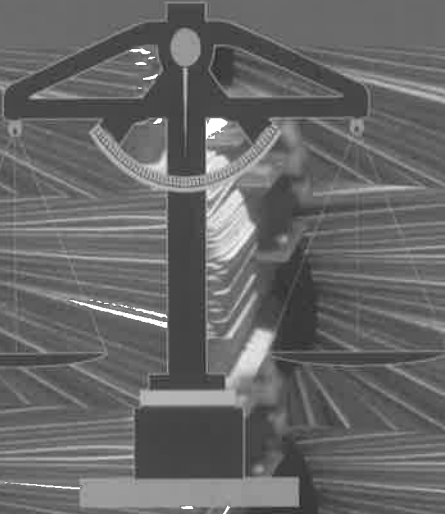


TÜRK YARGI
SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ
ARAŞTIRMA PROJESİ

VERGİ YARGISININ ETKİNLİĞİ



NIHAL SABAN



The Turkish Economic and
Social Studies Foundation
1961

**TÜRK YARGI SİSTEMİNİN
ETKİNLİĞİ ARAŞTIRMA PROJESİ
VERGİ YARGISININ ETKİNLİĞİ
ARAŞTIRMA RAPORU**

Araştırma Grubu
Doç. Dr. Nihal SABAN

İstanbul
2000

**TÜRK YARGI SİSTEMİNİN
ETKİNLİĞİ ARAŞTIRMA PROJESİ
VERGİ YARGISININ ETKİNLİĞİ
ARAŞTIRMA RAPORU**

Copyright © 1999

Bu eserin tüm telif hakları
Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler
Vakfı'na aittir.

TESEV

Fenerli Türbe Sk. No.: 6
Rumeli Hisarüstü - İSTANBUL
Tel : 212. 278 32 13 (3 hat)
Fax : 212. 257 76 25
e mail: tesev@superonline.com
www.tesev.org.tr

TESEV YAYINLARI 10
ISBN : 975-8112-11-2

Grafik Tasarım
MAVİ GRAFİK

Basım
Egemen Matbaacılık

TEŞEKKÜR

Bu projenin başlangıcında yeralan ancak süreç içinde kaybettiğimiz Prof. Dr. Adnan Tezel'i saygıyla anıyoruz.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nde gerçekleştirilen bu çalışma için sunulan olanak ve gösterilen kolaylıklar için başta o dönem İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanı Turhan FALCIOĞLU'na, vergi mahkemele-ri başkan, üye ve kalem personeline ve dosyalardaki bilgilerin anket formlarına aktarılmasını sağlayan idari yargı stajyer hâkimlerine,

Çalışmanın bütün aşamalarındaki değerli katkıları için Danıştay 4. Daire Başkanı Erol ÇIRAKMAN ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkan Yardımcısı Oğuz ÖZKAN'a,

Çalışmanın çeşitli aşamalarına, gerekli bilgi, eleştiri ve önerileri ile katılan;

Maliye Bakanlığı hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve maliye müfettişleri grupları ve daire başkanlıklarına,

İstanbul Baro Başkanı Av.Yücel SAYMAN'a, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanı YMM Sezai ONARAL'a, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Başkanı SMMM Yahya ARIKAN'a, Bağımsız Denetim Derneği Başkanı YMM Fatih DURAL'a, Arthur ANDERSEN ve Price WATERHOUSE gruplarına,

Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Maliye Bölüm Başkanı Prof.Dr. Mualla ÖNCEL ve Vergi hukuku Anabilim Dalı Başkanı Prof.Dr. Ahmet KUMRULU'ya,

Alman hukukunda uzlaşma ve düzeltme konularını hazırlayan Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi hukuku Anabilim Dalı Ar.Gör. Funda BAŞARAN ve anket formlarının kontrolüne bir dönem katkıda bulunan İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Ar.Gör. Ezhan DOĞRUSÖZ'e,

Çalışmanın bütün aşamalarındaki gösterdiği özveri için Elif İSPAHI'ye Teşekkür borçluyuz.



İÇİNDEKİLER

Özet	9
Summary	13
I. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİ	19
1. Amaç	19
2. Yöntem	21
II. TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİ	23
1. İdari yargı reformu ile kabul edilen vergi yargısı modeli	23
2. Vergi yargısı modelinin başlangıç problemleri	26
a) Vergi usul ve vergi yargısı kanunlarının farklı sistemlerin bütünüyle parçaları olmasından kaynaklanan problemler	26
aa) Alman hukuku	26
bb) Fransız hukuku	28
b) Anayasa ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun vergi davalarına bakışından kaynaklanan problemler	28
c) Vergi yargısı eksenli modelin benimsenmiş olmasından kaynaklanan problemler	29
III. VERGİ YARGISI SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİNDE KULLANILAN PARAMETRELER	31
1. Yasaların işlerliğini sistemin amacı ile ölçmek-vergi yargısı yasalarının işlerliğini anlaşmazlıkları çözmek ile ölçmek	31
a) Vergi anlaşmazlıklarının ortaya çıkış biçimleri	31
aa) Ek vergi yükü getiren yasaların Anayasa'ya aykırılığı sorunu	31
aaa) Alman hukuku	32
bbb) Fransız hukuku	33
ccc) Vergi mükelleflerine Anayasa Mahkemesi'ne	

	bireysel başvuru yolu açılmalıdır	33
bb)	Vergi idaresince yapılan tarhiyat işlemlerinin dayanağı matrah takdirlerinin hukuka aykırılığı sorunu	34
aaa)	İdarenin denetim elemanlarının vergi denetim sonucu yaptıkları matrah takdirlerinin hukuka aykırı olması	34
aaaa)	Vergi idaresinin vergi mükelleflerini denetim yolları	34
aaaaa)	Yoklama	35
bbbbb)	İnceleme	38
cccc)	Arama	40
bbbb)	Vergi idaresinin denetim elemanlarının matrah takdiri	40
cccc)	Denetim ile ilgili genel değerlendirme ve bağımsız denetim üzerine kurulu vergi denetimi modeli önerisi	41
aaaaa)	Amerikan hukuku	45
bbbbb)	Avrupa toplulukları hukuku	46
aaaaa)	Alman hukuku	47
bbbbb)	Fransız hukuku	48
bbb)	Takdir komisyonlarınca yapılan matrah takdirlerinin hukuka aykırı olması	48
aaaa)	Takdir komisyonunun oluşumu ve görevleri	48
bbbb)	Takdir komisyonu kararlarının hukuksal niteliği	49
cccc)	Takdir komisyonu kararlarının hukuksal denetimi	50
dddd)	Takdir komisyonu kararları ile ilgili genel değerlendirme ve matrah takdirlerinin objektifleştirilmesi için model önerisi	51
ccc)	Vergi mükelleflerinin vergi idaresiyle olan problemlerinin çözümüne yardımcı olmak üzere Ombudsman kurumu oluşturulmalıdır	53

b) Vergi anlaşmazlıklarının davaya dönüştürülmesi	54
aa) Uzlaşmaya varılamaması sonucu yargıya başvuru	54
aaa) Uzlaşmanın kapsamı ve hukuksal niteliği	55
aaaa) Alman hukuku	56
bbbb) Fransız hukuku	58
cccc) Amerikan hukuku	58
bbb) Uzlaşma komisyonunun oluşumu ve görevleri	59
ccc) Uzlaşma ile ilgili genel değerlendirme ve işlerliğinin sağlanması için model önerisi	60
bb) Düzeltme talebinin kabul edilmemesi sonucu yargıya başvuru	62
aaa) Düzeltme ve şikâyetin kapsamı ve hukuksal niteliği	62
aaaa) Alman hukuku	65
bbbb) Fransız hukuku	66
cccc) Amerikan hukuku	67
bbb) Düzeltme ve şikâyet ile ilgili genel değerlendirme ve işlerliğinin sağlanması için model önerisi	67
cc) Doğrudan yargıya başvuru	68
aaa) Davacı ve davalı	68
bbb) Dava konusu işlemler	72
ccc) Davaya konu olan vergi türleri	75
ddd) Dava sonuçları	78
2. Zamanı para ile ölçmek-vergi yargılama sürecini vergi mükellefi ve vergi idaresi açısından katlanılan ekonomik külfet ve telafi mekanizmaları ile ölçmek	80
a) Vergi yargılama süreci	80
aa) Dava açma süresi	80
bb) Dilekçeler üzerinde ilk inceleme	81
cc) Dosyaların tekemmülü	83
dd) Duruşma	85
ee) Ara kararları	86
ff) Yürütmeyi durdurma	88
gg) Karar	90

hh) Kanun yolları	91
aaa) İtiraz	91
bbb) Temyiz	93
ccc) İstinaf kanun yolları içine katılmalıdır	95
b) Katlanılan ekonomik külfet ve telafi mekanizmaları	96
aa) Katlanılan ekonomik külfet	96
aaa) Vergi mükellefi başlangıçta yargılama giderlerine katlanır	96
bbb) Vergi idaresi, tarhiyata karşı açılan davalarda, yargılama sürecinde, vergi alacağı kadar gelir kaybına katlanır	97
bb) Telafi mekanizmaları	98
aaa) Vergi idaresi yükümlünün davayı kaybetmesi halinde alacağını gecikme faizi ile tahsil eder	98
bbb) Vergi mükellefine vergi idaresinin haksız tahsilatına karşı açtığı davalarda kazanması halinde, gecikme faizi ile geri ödenmesi yolu açılmalıdır	99
3. İnsanı yaptığı iş ile ilgili eğitim, teknoloji ve psikoloji ile ölçmek-vergi yargıçlarının kararlarını, aldıkları eğitim, mahkemelerde sağlanan teknolojik olanaklar ve yargıç bağımsızlığı ile ölçmek	100
a) Vergi yargıçları	100
aa) Yargıçların kararlarını, aldıkları eğitim, mahkemelerde sağlanan teknolojik olanaklar ve yargıç bağımsızlığı ile ölçmek	100
bb) Yargıçların kararlarını, nicelik ve niteliği ile ölçmek	102
b) Vergi avukatları	104
IV. VERGİ YARGISI SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ	109
V. ÖNERİLER	111
Kaynakça	113
Kısaltmalar	117

ÖZET

Bu araştırma Türk Vergi Yargısı Sistemi'nin etkinliği olup olmadığını ölçmeyi amaçlamaktadır. Bunun için İstanbul Vergi Mahkemelerinden 1991-1994 yılları arasında kesinleşmiş 896 dosya, Gelirleri Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dan ilgili yıllardaki bütçe gelirleri içindeki oranına göre "random seldom" yöntemiyle seçilmiştir. Hazırlanan anket formlarında vergi yasasının asli fonksiyonuna ilişkin sorular yer almıştır. Dosyalardaki bilgiler anket formlarına aktarılmış ve bilgisayardan elde edilmiş bilgiler çeşitli vergi grupları ile değerlendirilerek araştırma raporu yazılmıştır. Türk Vergi Yargısı Sistemi'nin etkinliği çeşitli hukuksal parametrelerle ölçülmeye çalışılmıştır.

Vergi yargılama hukuku vergi uyuşmazlıklarının yargısal planda giderilmesini düzenlediği sırada, aynı çıkarlar dengesinin kurulmasında hizmet eder biçimde tanımlanabilir. Vergi yargılama sisteminin etkinliğini ölçmeyi hedeflediğimize göre, önce "sistem" sonra "vergi yargısı sistemi"ni tespit etmeliyiz. Sistem, birlik ve tutarlılık halindeki yapıları kapsayan soyut bir bütünlük kavramıdır. O halde ilk sorumuz "vergi yargılama hukukunu oluşturan yasalar sistem oluşturur mu?"

Vergi mahkemeleri 1982 yılında yapılan İdari Yargı Reformu ile kurulmuştur. Bu reform sistemin başlangıcında birtakım problemlere neden olmuştur. Vergi yasalarımızın maddi hukukla ilgili önemli bölümü (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunu gibi)

Alman hukukundan alınmıştır. Vergi yargısının içinde örgütlendiği idari yargı ile ilgili usul kanunları ise (İdari Yargılama Usulü Kanunu, Danıştay Kanunu gibi) Fransız hukukundan alınmıştır. Her iki ülke de Kara Avrupa Sistemi'ne ait olmalarına rağmen farklı yasaları ve bunlardan sistem içinde bütünleyicileri vardır. Türk Yargılama Sistemine baktığımızda bazı yasalar alınırken bunların bütünleyicilerinin alınmadığını görürüz. Örneğin Vergi Usul Kanunu Alman hukukundan alınmıştır, orada İdari Usul Kanunu vardır ve vergi yasası ayrı bir örgütlenmedir. Bizde Vergi Usul Kanununun bütünleri İdari Usul Kanunu yoktur ve idari davalar da Fransız hukukuna göre biçimlendirilmiştir. İlk tespitimiz vergi yargısında yasalar grubu vardır fakat bunlar sistem oluşturmazlar.

İkinci sorumuz sistemin etkinliği var mıdır? Sistemin unsurlarını yasalar, zaman ve insan olarak tespit ediyoruz ve bunları vergi yargısının işlevi doğrultusunda seçtiğimiz parametreler ile ölçüyoruz.

Birinci parametre: Vergi yargısı yasalarının işlerliğini anlaşmazlıkları çözmek ile ölçmek.

Vergilendirme özünde bir alacak-borç ilişkisidir ve bu ilişkide çeşitli süreçlerde anlaşmazlık çıkması mümkündür. Bunlar ek vergi yükü getiren yasaların anayasaya aykırılığı ve vergi idaresince yapılan tarhiyat işlemlerinin hukuka aykırılığı olarak tespit edilebilir. Ayrı ayrı inceleyelim:

Ek vergi yükü getiren yasalar anayasal prensiplere aykırı olabilir. Anayasaya aykırılık iki biçimde iddia olabilir. İptal davası ve itiraz yolu. İptal davası Cumhurbaşkanı veya çeşitli parlamenter grupları tarafından açılabilir. Vergi mükellefi bu süreçte yoktur. Vergi mükellefi yerel mahkemede anayasaya aykırılık iddiasında bulunabilir. Vergi mahkemesini hakimi bu iddiayı ciddi bulursa Anayasa Mahkemesine götürebilir. Yargıcın iddiayı ciddi bulmaması halinde bu yol işlemez. Vergi mükellefi için Anayasa Mahkemesine başka başvuru yolu yoktur. O halde vergi mükellefine Anayasa Mahkemesine doğrudan başvuru olanağı "bireysel şikayet" yolu ile açılmalıdır.

Vergi idaresince yapılan ilave tarhiyat işlemlerinin dayanağını, vergi inceleme elemanlarının ya da taktir komisyonlarının raporları oluşturmaktadır. Bunlarca önerilen ilave tarhiyat vergi idaresince yapılır. Bu raporlara dayanarak vergi dairelerince yapılır. Bu raporlara dayanarak vergi dairelerince yapılan tarhiyat işlemleri vergi yasalarının aykırı olabilir. Araştırma sonuçlarına göre, inceleme elemanlarının raporlarına dayanarak yapılan matrah taktirlerine karşı vergi mükelleflerinin açtıkları davalarda vergi mahkemelerinde %59,3 vergi mükellefi lehine, %17,8 ise lehine karar vermiştir. Danıştay'da ise %83,9 oranında onama kararı verilmiştir. Taktir komisyonlarınca yapılan matrah taktirlerinde ise, vergi mükelleflerinin vergi mahkemesinde açılan davaların %65'i kabul, %8,1'i red edilmiştir. Bütün bu kararlar göstermektedir ki, ilave tarhiyatlar vergi yasalarına aykırıdır, kararların gerekçesi ise "hukuka aykırılıktır". Araştırma sonuçları göstermiştir ki, vergi idaresinin kendi hukuka uygunluk kavramını bir kez daha gözden geçirmesi gerekmektedir.

İdari sistemde vergi mükellefinin vergi mahkemelerinde dava açmadan önce vergi idaresine başvuru zorunluluğu yoktur. İhtiyaridir. Ancak vergi mükellefi isterse iki yol vardır. Birincisi düzeltme, ikincisi uzlaşma. Vergi mükellefinin %10.2 dava açmadan düzeltme yolunu kullanmıştır. Bu sayı uzlaşmada %1.8 düşmüştür. Araştırma sonuçlarının vergi mükellefinin vergi mahkemelerine vergi idaresinden daha fazla güvendiklerini göstermiştir.

İkinci parametre: Vergi yargılama sürecini vergi mükellefi ve vergi idaresi açısından katlanılan ekonomik külfet ve telafi mekanizmaları ile ölçmek.

Vergi mahkemelerinde açılan davalara tek hakimle ya da kurul halinde bakılır. Tek hakim yetkisinde olan kararlara karşı vergi mükellefi ya da vergi dairesi(ya da ikisi) tarafından itiraz edilebilir. Yargılama süreci vergi mükellefinin dava dilekçesi ile başlar ve vergi mahkemesinin kararının teblihi ile sona erer. Bölge idare mahkemesinde ortalama süre 673 gündür. Heyet yetkisinde olan ve Danış-

tay'a temyiz yoluna gidilmesi durumunda ortalama süre 858 gündür. Araştırma sonuçları bu sürenin vergi mükelleflerince makul kabul edildiğini göstermektedir çünkü vergi mahkemelerinde açılan dava sayısı günden güne artmaktadır.

Ek tarhiyatlara karşı açılan davalarda verginin ödenmesi vergi mahkemesi kararına kadar kendiliğinden durur. Bu süreçte vergi idaresi alacağını tahsil edemez. Vergi mükellefi davayı kaybederse vergi idaresi alacağını gecikme faizi ile tahsil eder. Faiz bir tazmin biçimidir ve vergi mükellefi ve vergi idaresi için aynı yükümlülük olmalıdır fakat sistem vergi idaresi lehinedir. Bu değiştirilerek vergi ilişkisinde tarafların eşitliği sağlanmalıdır.

Üçüncü parametre: Vergi yargıçlarının kararlarını, aldıkları eğitim, çalışma koşulları ile mahkemelerde sağlanan teknolojik olanaklar ve yargıç bağımsızlığı ile ölçmek.

Yargıçların kararları nicelik ve nitelikleri ile değerlendirilebilir. Nicelik açısından: vergi mahkemesi yargıçları yılda 19.000-24.000 arasında karar vermektedirler. Nitelik açısından: vergi mahkemesinin tek hakimle verdiği kararlara karşı açılan davalardan 251'ine Bölge İdare Mahkemesinde itiraz edilmiş, itirazların 230'u reddedilmiştir. Vergi mahkemesinin kurul halinde verdiği 310 karar Danıştay'da temyiz edilmiş, temyizde 256'sı onanmıştır. Yargıçlar çalışma koşulları çok yetersiz olmasına rağmen çok yoğun çalışmaktadırlar. Araştırma sonuçları vergi mahkemesindeki yargıçlarla Danıştay yargıçlarının vergi hukukunu kavrayışlarının aynı olduğunu göstermektedir ki bu da vergi adaleti açısından çok önemlidir.

Sonuç olarak, Türk Vergi Yargısı Sistemi'nin etkinliği vardır ve yasalar nedeniyle iyi işlemeyen sistem vergi yargıçlarının kişisel çabasıyla işletilmektedir.

Öneriler: Hukukun üstünlüğü sadece yasalarda değil gerçek olarak hayata geçirilmeli, Maliye Bakanlığı Hukuk çizgisine çekilmeli ve vergi yasasına bir sistem olarak yaklaşmalıdır.

SUMMARY

The purpose of this research is to measure the effectiveness of Turkish Tax Jurisdiction System. In order to realize this study 896 decided-case files were elected by using the method of by “random sedom” from İstanbul Tax Courts which included Income Tax Act, Corporations Tax Act, Value Added Tax Act, Municipal Taxes Act, Tax Procedure Code and Act Concerning the Collection Procedure of Public Credit according to proportion of Budget Act from 1991 to 1994. The inquiry forms which had questions about the principal function of tax jurisdiction were prepared. The files information were passed to the inquiry forms, and were imputed into computer. After that all output were valued by several tax interest groups, and the research report was concluded. The effectiveness of the system has been tried to be measure by several law parameters.

If we try to give an informative introductory description of “Tax Jurisdiction Law” we can describe it as branch of law which tries to solve tax conflicts and establish a balance of the real interest by preventing the unjust payment of tax. As the purpose of this research is understand whether “Turkish Tax Jurisdiction System” is effective or not, first we have to try to explain what “the system” and “tax jurisdiction system” are. System may be describe as a concept of abstract unity that covers the actual structure of combination and consistency. If this is so, the first question “if the codes of tax jurisdiction as a whole form a system or not?”

Tax courts were established by Administrative Jurisdiction Reform in 1982. This reform had caused some problems at the beginning of the system. In the system, the essential part of substantial law was adopted from Germany (for example: Income Tax Act; Corporations Tax Act, and Tax Procedure Act) but procedural law was adopted from France (for example: Regional Administrative Court Act and Council of State Act). Although the two states belong Continental Europe System, they have different acts and complementary parts in their legal system. But if we just look at the Turkish Jurisdiction System we see that those acts had been adopted without adopting the complementary acts but German Administrative Procedure Act and the independent tax jurisdiction system were not adopted. Turkish system had not adopted those two complementary acts. Turkey's tax cases have been formatted by French law. In short we can say that all acts of the Turkish Tax Jurisdiction form the group of the acts but not the system.

The second question to be appraised is "the system is effective or not?" or in the other words "the effectiveness of the system". The system consist of acts, time and human resource elements which are tried to be measured by parameters that are chosen by the direction of the function of the tax jurisdiction.

First parameter is measuring the function of the tax jurisdiction acts by solving of the tax conflicts.

Taxation is a debt-credit relationship. So occurrence of conflict between those two interest groups (taxpayers and tax administrations) is possible during tax period. Tax acts, which bring on an additional tax burden, can be contrary to the constitution or the supplementary assessments of the tax administrations can be against to the tax acts. This concepts are examined separately:

Tax act which brings an additional tax burden might be opposite direction of the constitution principles. These are two ways of bring-

ging on unconstitutionality suit before the Constitutional Court. “Principle proceeding” and “incidental proceeding”. In “Principle proceeding” the suit of unconstitutionality may be instituted by the President of Republic and by some parliamentary groups. The taxpayer has no right in this proceeding. In “incidental proceeding” the taxpayer during the tax case may claim unconstitutionality. If the tax court judge finds the claim serious, he may offer the case to the Constitutional Court. Otherwise there is no way to access to the Constitutional Court by “individual complaint” must be open to the taxpayer.

The supplementary assessments of tax administrations are based on the reports of examination agents and discretionary commissions which take place in the process of controlling the amount of tax due and if this two organs request supplementary assessment tax administrations implement these claims. This assessment may violate the tax acts. If we evaluate the suits brought before the tax courts against the supplemental assessments which have been based on the reports of examinations agents, the result of the research shows that 59.3% of the tax court decisions are in favor of the taxpayers; 17.8% are against. 83.9% of those decisions have been approved by the Council of State. In evaluation of the suits brought before the tax courts against the decisions of the discretionary commissions, 65% of the decisions of the tax courts have been found in favor of the taxpayers. All these decisions show that supplementary assessments have been made against the tax act. All of the reasoning of the decisions of tax courts show that “supplementary assessment” were contrary to the law. From this point of view, our research puts forward that the tax administration should reconsider the concept of legality for itself one again.

In administrative system taxpayer is not obliged to apply administrative appeal before making a suit. This is optional. If the tax pa-

yer wants to apply administrative appeal there are two technical ways. First, "administrative correction", second, "compromise". It has been estimated that 10.2% of the taxpayers has used administrative correction before bringing case to the court. For compromise method this number decreases to 1.8% of the tax payers. Our research shows that the taxpayers thrust the tax courts more than tax administrations.

Second parameter is that the proceedings in the tax courts have been measured by economic troubles faced and compensation mechanism angle of taxpayers and tax administration.

Tax cases handle with a single judge or with a tribunal of three judges. The single judge's decisions may be the subject of a protest by either the taxpayers or the tax administration (or both) to the Regional Administrative Courts. Jurisdiction procedure starts with the taxpayers petition and end by the tax courts decision. If the taxpayer appeals to the Regional Administrative Courts it takes nearly 673 days. Also tribunals decisions may be an appeal of review by the Council of State and it takes nearly 858 days. The research shows that taxpayers find this as a reasonable time because applying to the court increased day by day.

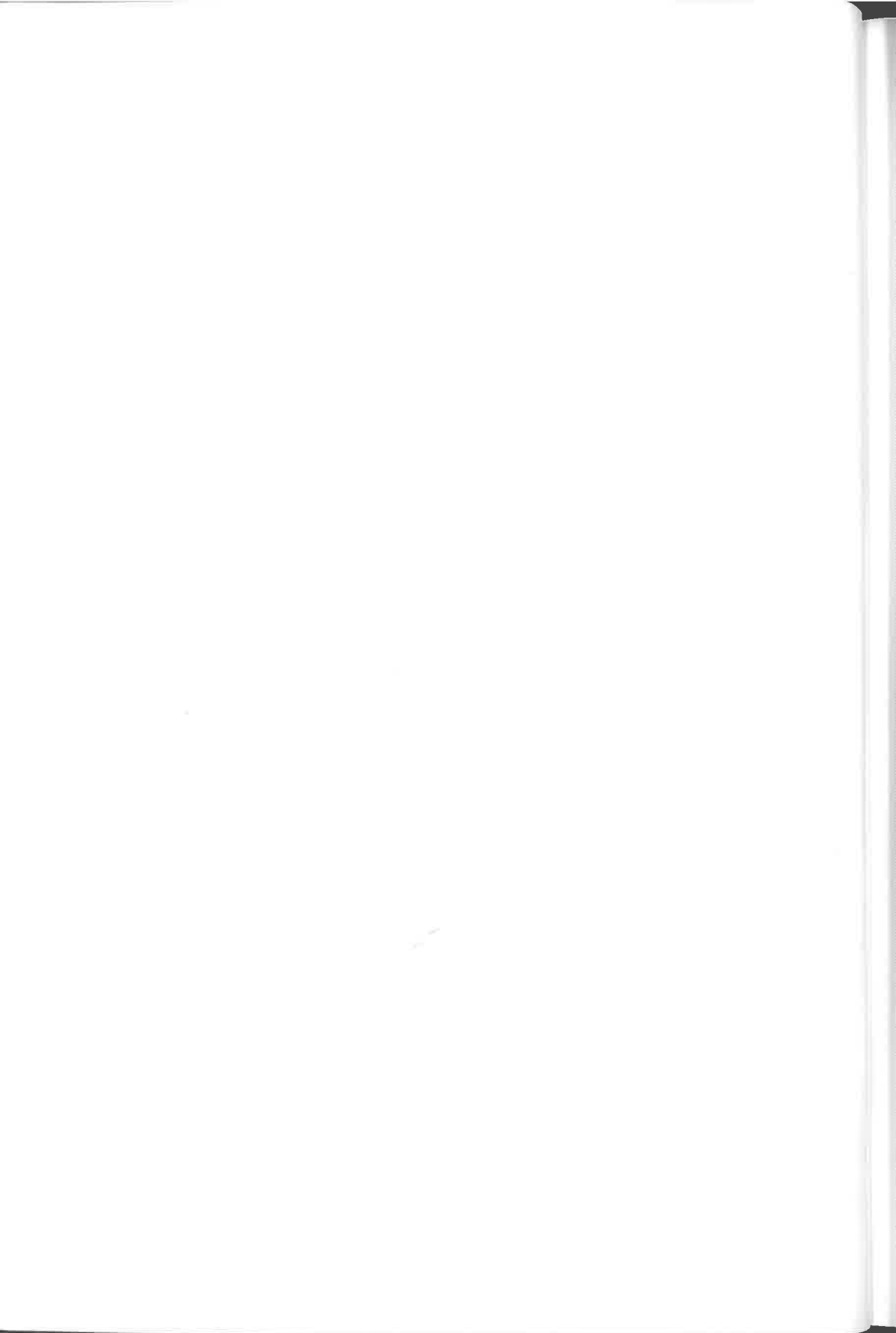
Making a suit against for supplemental assessment automatically suspends the tax payment until the tax court decision. During this time the tax administration does not collect the taxes. If the taxpayer losses the tax case, interest is collected for delay in the payment of this taxes. Interest is a form of compensation and the taxpayers and the tax administrations may have the same burden but the system is in favor of the tax administration. This should be changed and two parties must be equal in the tax relationship.

For the third parameter the decisions of the judges are measured with their law educations, working conditions, technological facilities given in the court and the independence of the judiciary.

Judgments have been evaluated by their quantities and qualities. As quantity: the judge's make between 19.000 and 24.000 judgment per year. As quality: 251 of the single judge' decisions were subject to review by the Regional Administrative Court, 230 of which were rejected, also 310 of the tribunal's decisions were subject to review by the Council of State, 250 of which were approved. Although the judges don't possess sufficient working conditions they work very hard. The research shows that the judges of both the tax courts and the courts of appeal have the same conception of tax law which is very important for tax justice.

In conclusion we can say that the Turkish Tax Jurisdiction System is effective but the system does not work well because of the acts, nevertheless it works by the personal effort of the tax court judges.

Suggestion: The rule of law may not only exist in the status but it should be a reality in fact. Minister of Finance should be withdrawn to the line of law and it should be approached to the tax jurisdiction as a system.



I.

ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİ

1. Amaç

Toplumsal yaşamın diyalektiğinin var olan bütün değerleri yeni değerlerle sorgulamayı zorladığı günümüzde, adaletin özü olarak eşitlik¹, hukuk devleti olgusu içinde sorgulanan ve sorgulayan kavramlardır. Devletin egemenlik hakkının klasik kullanım biçimlerinden birini oluşturan vergilendirme yetkisi, biçimsel olarak Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenmiştir. Özünü adalet ve eşitlik kavramları oluşturur. Günümüzde bu kavramların yasama ve yürütme eliyle sistem dışına çıkarılmış olması sonucu, vergi mükelleflerine kavramların içeriğinin iadesini yargıdan istemek düşmüştür. Hukuk devletinde yargıdan adalet talebi... Bu araştırma, böyle bir süreçte vergi yargısı sisteminin etkinliğini ölçmeyi amaçlamaktadır. Yükselen toplumsal talep "vergi adaleti" olgusuna, hukuk devletinde vergi mahkemelerinin adaleti nasıl tanımladığı sorusunun cevabını, hangi zamanda ve kimler tarafından verildiğini de belirlemeyi hedeflemektedir. Hukuk içinde hukukla ölçüleme ya da hukuk içinde sistemi hukukla ölçmek. Bunun için vergi yargısı yasalarının öncelikle bir "sistemi" ve ardından da "etkinliği" olup olmadığının belirlenmesi hedeflenmektedir.

“Vergi hukuku, vergi borcu ilişkisi nedeniyle taraflar (devlet-birey) arasında ortaya çıkan “zıtlık” ı, çıkarlar dengesi kurmak suretiyle belli kurallar çerçevesinde düzenleyen bir hukuk dalıdır. Geniş kapsamıyla yargılama hukukunun bir dalı olarak da düşünülebileceğimiz vergi yargılama hukuku da vergi uyumsuzluklarının yargısal planda giderilmesini düzenlediği sırada, aynı çıkarlar dengesinin kurulmasına da hizmet etmektedir.”²

Bu tanımlamalar vergi hukuku kuralları üzerine kurulu vergi yargılama hukukunun amaç ve işlevini belirlemektedir. Araştırmanın amacı, vergi yargısı sisteminin etkinliğini ölçmeyi hedeflediğine göre, ilk sorumuz sistem ve/veya vergi yargısı sistemi kavramı nedir? Sistem, birlik ve tutarlılık halindeki yapıları kapsayan soyut bir bütünlük kavramıdır, bir zaman diliminde yer alır ve süreç içinde oluşur³. Bu araştırma için hangi zamanda, hangi mekândaki yasaları seçiyoruz? Türk Vergi Yargısı Sistemi için cumhuriyetin kuruluşu ile başlayan süreçte seçilen zaman dilimi, araştırma projesinin başlangıç yılı olan 1995’ten geriye doğru dört yılı kapsamaktadır. Bu zaman dilimi içindeki yasalar, bir yandan güncel diğer yandan da geçmiş barındırması nedeniyle sistem kavramı içindedir. O halde Türk vergi yargısı sistemindeki araştırmanın zaman sınırını böylece çizmiş oluyoruz.

İkinci sorumuz sistemin ve/veya vergi yargısı sisteminin etkinliği var mıdır? Bu soruyu cevaplayabilmek için sistemi oluşturan yapıların birlik ve tutarlılık halinde olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Bunun için sistemin unsurlarını, yasalar, zaman ve insan olarak tespit ediyoruz⁴ ve bunları vergi yargısının işlevi doğrultusunda seçeceğimiz parametreler ile ölçüyoruz.

Vergi yargısının birincil işlevi “anlaşmazlıkları çözmek” olarak belirlenmiştir. Vergi yargısı ile ilgili kuralların anlaşmazlıkları çözüme yönünde işlerliğe sahip olup olmadığına ya da sistemin ne kadar bütünlüğü parçası olduğunu, işlemesine katkıda bulunduğunu ölç-

meyi hedefliyoruz. O halde birinci parametre “vergi yargısı yasalarının işlerliğini anlaşmazlıkları çözmek ile ölçmek” olarak tespit ediyoruz.

Vergi yargısının ikinci işlevi çıkarlar dengesinin kurulmasını sağlamaktır. Bunu nasıl ölçebiliriz? Vergi parayla ilgili olduğu için, zamanı para ile ölçebiliriz. Tarafların (mükellef ve vergi idaresi) yargılama sürecinde kaybettikleri “zaman”ı anlaşmazlık olmasa idi “yararlanacakları ekonomik değer” veya “katlanılan ekonomik külfet” ne olurdu sorusunu kayıpları telafi mekanizmaları ile cevaplayabiliriz. O halde ikinci parametreyi “yargılama sürecini katlanılan ekonomik külfeti telafi mekanizmaları ile ölçmek” olarak tespit ediyoruz.

Vergi yargısındaki anlaşmazlıkları yargı kararı sona erdirir. Kararı yargıçlar verir. Yargıçların kararlarını ne ile ölçebiliriz? Yasaları zaman içinde insanlar uygular. İnsanı yaptığı iş ve bu iş ile ilgili eğitim, teknoloji ve psikoloji ile ölçebiliriz. Yargıçların kararlarını, aldıkları eğitim, bilgisayar teknolojisi, birlikte çalıştıkları ekibin yeterliliği ve en önemlisi bağımsız yargı kavramıyla ölçebiliriz. O halde son parametreyi “vergi yargıçlarının kararlarını, aldıkları eğitim, mahkemelerde sağlanan teknolojik olanaklar ve yargıç bağımsızlığı ile ölçmek” olarak tespit ediyoruz.

2. Yöntem

Araştırmada, farklı boyutlarda anlaşmazlıkların yaşandığı ve yargıya taşındığı düşüncesiyle İstanbul pilot bölge olarak seçilmiştir. Amaca uygun olarak dosya seçimi; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi bünyesindeki 1,2,3,4,5,6,7,8 ve 9.vergi mahkemelerinden bireysel vergi kanunlarından Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Belediye Gelirleri Kanunları ve usul kanunları Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü

Hakkında Kanun (AATUHK) çerçevesinde tespit edilen vergi ve buna bağlı alacaklardan, 1991,1992,1993 ve 1994 yılları bütçe gelirleri içindeki oranına göre, 1994 yılı itibarıyla kesinleşmiş dosyalardan 1991 yılına kadar, 896 dosya, random seldom yöntemi ile seçilmiştir.

Anket soruları, vergi yargısının asli fonksiyonuna ilişkin 103 temel ve bunlara bağlı alt gruplardan oluşmuştur. Dosyalardaki bilgiler anket formlarına, 1995 yılı Bölge İdare Mahkemesi'nde staj yapmakta olan idari yargı stajyer hâkimleri tarafından, yapılan bir eğitim çalışmasından sonra,temmuz ve ağustos 1995 döneminde aktarılmış ve en son 1997 mayıs ayına kadar olan süreçte düzeltmeler tarafımızdan tamamlanmıştır.

Anketlerin sonuçları, dosyalardaki bilgilerin bilgisayara aktarılması ile elde edilen veriler esas alınarak, ilgili gruplarla değerlendirilmiştir. Sonuçta, mukayeseli hukukla bağlantılı, yapısal analiz eksenli araştırma raporu yazılmıştır.

II.

TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİ

1. İdari yargı reformu ile kabul edilen vergi yargısı modeli

Günümüzdeki vergi yargısı modeli 1982 yılında yapılan idari yargı reformu ile idari yargı içinde örgütlenmiştir. Modelin yasal dayanaklarını; Danıştay Kanunu⁵, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMİVMKGHK)⁶ ve İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)⁷ oluşturmaktadır. Bu yasal model kısa zamanda Adalet Bakanlığı tarafından hayata geçirilerek bölge idare mahkemeleri 22 ilde⁸, idare ve vergi mahkemeleri de 22 ilde⁹ örgütlenerek yargı çevreleri belirlenmiştir.

Yargı sisteminde mahkemelerle ilgili görev ve yetki kavramları önemlidir. Çünkü mahkemeler bu iki kavram kapsamındaki anlaşmazlıklara bakabilirler. O halde vergi yargısı sisteminde görev ve yetki kavramlarında içerik tespitini önce görevi belirleyerek yapalım. Mahkemelerin görevi, anlaşmazlığın nitelik ve kıymetine göre bir işe bakabilme gücünü ifade eder¹⁰. Vergi mahkemelerinin görevi BİMİVMKGHK'nun⁶ maddesine¹¹ göre;

- a) 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,
- b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davaları,
- c) Diğer kanunla verilen işleri çözümler.

Bu düzenlemede vergi yargısının görev alanının belirlenmesinde üç ayrı ölçüt kullanılmıştır. Bunlar; biçimsel ölçüt (genel bütçeye ait olma...), organik ölçüt (devlete, yerel yönetimlere ait olma), maddi ölçüt (vergi, resim, harç, benzeri mali yüküm, zam, ceza, tarifeyle ilişkin olma) tür¹². Nitekim anlaşmazlıkların büyük çoğunluğu, geçerli 896 dosyadan 854'ü (% 95.3'ü) vergi ve buna bağlı cezalar ve fonlar ile ilgilidir. Bunlara bağlı yapılan tahsilat işlemlerinde, AA-TUHK ile ilgili anlaşmazlıklar ise geçerli 849 dosyanın 193'ü, (%21.5) ile ikinci sıradadır.

Nitelik ve kıymet esas alınarak yapılan ayırımında vergi mahkemeleri ikili bir yapı üzerine kurulmuştur. Bu, tek hâkimle ve kurul halinde çözülecek davalardır. Araştırmada geçerli 896 dosyanın 406'sı (%45.3) tek hâkim yetkisinde, 490'ı (%54.7) ise kurul yetkisindedir.

Tek hâkimle çözülecek davalar 7,2 fıkra¹³ şöyle tespit edilmiştir:

Kazançları götürü usulde tespit edilen mükelleflerin sınıf ve derecelerinin tespiti işlemlerine karşı açılan davalar ile her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı sekiz milyon lirayı geçmeyen tarhlara ve bu miktarla sınırlı olmak üzere 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davalar vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir.

Tek hâkimle bakılan davalarda anlaşmazlıklar vergi mahkemesi başkanının görevlendireceği bir hâkim tarafından çözülür. Mahke-

melerin tek hâkimle verdikleri kararlara karşı İYUK. 45'inci maddeye göre Bölge İdare Mahkemesi'nde itiraz yoluna başvurulur. Bölge idare mahkemeleri, bölge idare mahkemesi başkanı ile iki üyeden oluşur. Üyelik görevleri idare ve vergi mahkemesi başkanlarıncaya yürütülür.

Kurul halindeki vergi mahkemeleri bir başkan ve iki üye ile kurulur. Mahkemenin kurul halinde verdiği kararlara karşı da İYUK 46'ıncı maddeye göre Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilir. Danıştay Kanunu'nda Danıştay'ın daire ve kurullarının görevleri belirlenmiştir. Bu düzenlemeye göre Danıştay'da Üçüncü Daire, Dördüncü Daire, Yedinci Daire, Dokuzuncu Daire, Onbirinci Daire olmak üzere beş daire vergi anlaşmazlıkları ile ilgilidir.

Mahkemelerle ilgili ikinci önemli kavram yetkidir. Yetki, bir davaya hangi yerdeki görevli mahkeme tarafından bakılabileceğini ifade eder¹⁴. Vergi uyuşmazlıklarında yetki İYUK'un 3. maddesine göre;

- a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- b) Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,
- d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Yetki, yer ile ilişkiyi kuran bir kavram olması nedeniyle, vergi mahkemelerinin yetkisi belirlenirken, mükellefin vergilendirme işlemleri nedeniyle bağlı olduğu vergi daireleri ölçü alınarak, vergi dairelerinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemeleri yetkili kabul edilmiştir.

2. Vergi yargısı modelinin başlangıç problemleri

a) Vergi usul ve vergi yargısı kanunlarının farklı sistemlerin bütünleyici parçaları olmasından kaynaklanan problemler

Türk vergi sisteminde, cumhuriyet döneminin en önemli vergi reformu 1949 ve 1950 yıllarında, Federal Almanya Cumhuriyeti yasaları esas alınarak gerçekleştirilmiştir¹⁵. Model içinde kendine özgü, günümüz anlamında yargı organı olarak nitelenemeyen, ancak o dönemde alt mahkeme görevini ifa eden ve vergi idaresi bünyesinde kurulmuş olan itiraz ve temyiz komisyonlarını barındırmaktaydı. Temyiz mercii Danıştay idi.

1982 idari yargı reformunda Fransız modelinin benimsenmiş olması, modelin kuruluşuna bazı problemlerle başlanmasına neden olmuştur. Modelin kuruluşundaki problemler iki farklı ülke Alman ve Fransız hukuklarının ülkemizde tek bir sisteme dönüştürülmesinden kaynaklanmaktadır. O halde önce ülkemizdeki modelin kaynağını oluşturan ülkelerdeki sistemleri genel çizgileriyle tespit edelim.

aa) Alman hukuku

Almanya'da vergi hukuku, gelişmiş bir hukuk dalıdır. Vergi kanunlarının büyük bir bölümü Anayasa Mahkemesi'nin denetiminden geçmiştir ve Anayasa'ya aykırı olanlar da sistem dışına çıkarılmıştır. Sistemde bireysel vergi kanunlarının yanında İdari Usul Kanunu (Verwaltungsverfahrensgesetz-VwVfG), Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung-AO) vardır. Vergi yargısı bağımsız bir örgütlenmeye sahiptir. Vergi anlaşmazlıklarının çözümünde önce idareye sonra da yargıya başvuru olarak ikili bir sistem kabul edilmiştir.

İdari aşamada, yükümlü vergi idaresince yapılan tarhiyatın tebliği üzerine bir ay içinde tarhiyatı yapan vergi idaresine itiraz edebilir (Einspruch). Vergi idaresi itiraza cevap verir¹⁶.

Yargı aşaması ise, vergi dairesinin cevabına yükümlünün mahkemede itiraz etmesi ile başlar (Klage). Vergi yargısı organları eyalet merkezlerinde oluşturulan vergi mahkemeleri (Finanzgericht) ile vergi davalarında üst yargı organı olarak görevli Federal Mali Mahkeme (Bundesfinanzhof-BFH) den oluşur. Ayrıca bu mahkemenin kararlarına karşı Federal Anayasa Mahkemesi'ne (Bundesverfassungsgericht) başvurulabilir¹⁷. Bu alandaki düzenlemeler Mali Mahkeme Usul Kanunu'nda (Finanzgerichtsordnung) yer alır.

bb) Fransız hukuku

Fransa'da vergi hukuku, idare hukukunun bir alt dalı olarak kabul edilir. Bireysel vergiler alanında kodifikasyon, Vergiler Genel Kodu (Code general des impots) ile sağlanmıştır. Genel bir idari usul kodu yoktur, ancak vergilendirme alanında Vergi Usul Kodu (Livre des procedures fiscales) vardır. Vergi incelemesine dayalı olarak yapılan tarhiyatlarda itiraz prosedürü iki aşamaya bölünmüştür. Yükümlü önce idareye başvurur, sonra yargıya gidebilir.

İdari aşama (administrative phase), yükümlünün vergi tarhi ile ilgili işleme cevap vermesi ile başlar. Eğer vergi müfettişi yazılı olmak koşuluyla tavrını sürdürürse dosya ileride vergi borcu ile ilgili dava konusu yapılmak üzere vergi tahsildarına gönderilir. Bununla beraber eğer anlaşmazlık gerçeğin sorgulanması ile ilgili ise (faiz oranları, royalty, transfer fiyatlaması gibi konular olabilir) mesele önce, ispat yükünün vergi idaresi veya yükümlüde mi olacağı konusunda karar verilmek üzere özel komisyona (comission depermentale des impots) götürülür¹⁸.

Yargı aşaması (jurisdiction fiscale) ise, yükümlünün tarhiyat ile ilgili itiraz dilekçesine vergi idaresinin (directeur des services fiscaux veya chef de centre des impots) itirazı ile başlar. Vergi müfettişi vergi idaresi ile aynı yönde görüş bildirirse vergi yükümlüsü önce idare mahkemesinde ve sonra da yüksek mahkemede itirazını ileri sürebilir. Vergi yargısı idari yargı içinde örgütlenmiştir. İdari yargı ise, a)

İdare mahkemeleri (les tribunaux administratifs), b) İdari istinaf mahkemeleri (Les cours administratives d'appel) ve c) Danıştay (conseil d'etat) oluşan üçlü bir yapılanmaya sahiptir¹⁹.

Bu iki modelin birleşmesiyle oluşturulan ve ülkemizde yerleşik hale gelen modelin belirgin çizgileri şunlardır:

Alman hukukunda bir sistem oluşturan ve Anayasa Mahkemesi denetiminden sonra sistem dışına çıkan hükümlerin yerine yeni hükümler getirilerek sistem anlayışı korunmuştur. Ülkemizde ise kabul edildiğinde sistem oluşturan, ancak 1960 yılında çıkarılan yasaların Anayasa'ya aykırılığı iddia olunamaması nedeniyle sistem içinde kalan ve sürekli değişiklikler sonucunda sistem oluşturmayan bireysel vergi kanunları kümesi oluşmuştur.

Alman hukukunda İdari Usul Kodu ile Vergi Usul Kodu birbirini tamamlar niteliktedir. Ülkemizde Vergi Usul Kanunu kabul edilmiş, ancak İdari Usul Kanunu ülkemizde olmadığı için sistemde boşluk vardır.

Alman hukukunda ve Fransız hukukunda yargı aşamasından önce idari başvuru mekanizmaları vardır. Ülkemizde vergi yargısına başvurmadan önce idareye başvuru zorunluluğu yoktur. İki ülkede de yargıya gitmeden önce farklı metotlarla getirilen idari başvuru zorunluluğu, yargıdaki anlaşmazlıklarında ön incelemeden geçerek elenmesini beraberinde getirmektedir.

Sonuçta, bağımsız vergi yargısına sahip bir ülkenin kanunları ile, vergi yargısının idari yargı içinde örgütlendiği ülkenin kanunları ile Vergi Usul Kanunları arasındaki farklılık, yapısal olarak sistemin bütünleyicilerinin olmadığı alanlarda kesilmekte ya da işleme-mektedir.

b) Anayasa ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun vergi davalarına bakışından kaynaklanan problemler

İdarenin eylem ve işlemlerinin denetimi ile ilgili temel kural Anayasa'nın 125. maddesi ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde yer alır. Anayasa'nın 125. maddesine göre "Yargı yetki-

si, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremez” ve aynı ilke İdari Yargılama Usulü Kanunu 2,2’de “İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde karar veremezler” biçiminde tekrarlanmıştır. İYUK tam yargı ve iptal davası olmak üzere iki dava tipi tanımlar. O halde vergi davaları iptal davası ya da tam yargı davası olmak zorundadır. Bu dava tiplerine dayalı olarak anlaşmazlıkları çözmek zorunda olan vergi mahkemeleri, anlaşmazlıklarda idareninkinden farklı her vergi matrahı tespitinde vergi idaresinin yerine geçerek işlem yapıyor demektir. Bunun anlamı Anayasa ve İYUK yine kendi içindeki maddelerle ihlal ediliyor demektir. Bu açık aykırılık vergi davalarının kuramsal niteliğinden kaynaklanmakta olup, aşılması için Fransız hukukundaki iptal ve tam yargı davası biçimlerinin içeriği Alman hukuku dava tipleri inşai dava ve edim davası olarak değerlendirilerek²⁰ veya çevirme kurumu²¹ ile açıklanmaya çalışılmaktadır. Ancak bunlar sonuçta Anayasa ve İYUK’un ihlalini engellememektedir.

c) Vergi yargısı eksenli modelin benimsenmiş olmasından kaynaklanan problemler

İdari yargı reformunda seçilen kavram vergi yargısı olmuş ve idari yargı içinde örgütlenmiştir, bir diğer deyişle pek önemsenmemiştir. Ancak günümüzde geldiğimiz yere bakıldığında, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi’nde 9 vergi mahkemesi, 6 idare mahkemesi bulunmaktadır. Danıştay açısından baktığımızda Vergi Dava Da-

ireleri ile İdari Dava Daireleri eş sayıdadır. Bu düzenlemede idari işlemlerle ilgili Onuncu Daire Türk Parasının Kıymetini Koruma Mevzuatı'na ilişkin anlaşmazlıkları çözmekle görevlendirilmiş ve amme alacaklarına ilişkin davalarında alacağın tahakkukuna ilişkin görevli dava daireleri tarafından çözümlenmesi sağlanarak, bu alanlar vergi yargısının dışına çıkarılmıştır.

Bunlar vergi yargısının idari yargı içinde eylemli etkinliğinin göstergeleridir ve başlangıçta vergi yargısında görev kriterinin doğru konulmadığını, bu nedenle de görevle ilgili eksen çarpıklığını göstermektedir. Bağımsız vergi yargısı değil, idari yargı içinde örgütlenme modeli tercihinde eksenin mali anlaşmazlıklar kavramı üzerine oturtulmamış olmasının eksikliği kısa zamanda ortaya çıkmış ve mali yargı idari yargı içinde şimdiden hâkim olmuştur²².

Kara Avrupası'na ait iki farklı modelin açık bir biçimde birleştirilmesi ile başlangıçta var olan problemin genel çizgilerini belirledik. Aradan geçen on dört yılda zaman zaman değişiklikler yapılarak eksiklikler giderilmeye çalışılmıştır. Ancak bunlar sistemin belirli parçalarını revize etmeye yönelik olduğundan bazı problemler kurumsallaşmış durumdadır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ilgili konu başlıklarına bağlı olarak problemleri tespit etmeye çalışacağız.

III.

VERGİ YARGISI SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİNDE KULLANILAN PARAMETRELER

1. Yasaların işlerliğini sistemin amacı ile ölçmek-vergi yargısı ve ona açılan yasalarının işlerliğini anlaşmazlıkları çözmek ile ölçmek

a) Vergi anlaşmazlıklarının ortaya çıkış biçimleri

Vergi borcu özünde bir alacak borç ilişkisi olması nedeniyle bu ilişkide çeşitli süreçlerde anlaşmazlık çıkması mümkündür. Bunlar ek vergi yükü getiren yasaların Anayasa'ya aykırılığı ve vergi dairelerinin işlemlerinin yasaya aykırılığı olarak gruplandırılabilir. İki durumu araştırma verilerine dayalı olarak inceleyelim.

aa) Ek vergi yükü getiren yasaların Anayasa'ya aykırılığı sorunu

Yasanın oluşturduğu ilişkinin hukuk düzenine aykırılığı vergilendirme alanında Anayasa'ya aykırılık ile başlayabilir. Anayasa'ya aykırılık iddiaları Anayasa'nın 150. maddesine göre iptal davası yolu ile "soyut norm" ya da 152. maddesindeki itiraz yolu ile "somut norm" denetimi biçiminde Anayasa Mahkemesi'nin önüne getirilebilir.

Vergi yükümlüsü bu süreçte “somut norm” denetiminde vardır. Yerel mahkemede iddia ettiği yasanın Anayasa’ya aykırılığın “ciddi bulunması” şartı ile Anayasa Mahkemesi’ne gönderilir. Araştırmada Net Aktif ve Ekonomik Denge Vergisi ile ilgili Anayasa’ya aykırılık iddiaları ciddi bulunmamıştır.

Vergi tasarılarının yasalaşması genellikle siyasi partilerin anlaşmasını gerektirmektedir. Böyle bir anlaşmanın ardından vergi mükellefinin temsilcilerinin işletebileceği yol olan “soyut norm” denetimi, gerçekten işleyen bir mekanizma olabilir mi? Cumhurbaşkanı, iktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tam sayısının en az beşte biri tutarındaki üyeler tarafından Anayasa Mahkemesi’ne götürülmemesi çok yaygın bir yaklaşım biçimidir. Bu anlamda da gerçekten etkinliği olan bir mekanizma değildir.

Sonuçta Anayasa’ya aykırılığı iddia yolu, vergi mükellefinin iradesi dışında kolayca tüketilebilecek bir biçime dönüşmüş bulunmaktadır. Vergi mükellefine Anayasa Mahkemesi’ne ulaşma yolu açılmalıdır. Bu nasıl olabilir? Sistemimizin dayandığı iki ülkedeki düzenlemelere bakalım:

aaa) Alman hukuku

Alman hukukunda idari ve adli yargı dışında, Anayasa’da yer alan temel haklar ve benzerlerinin korunması amacıyla Anayasa Şikâyeti kabul edilmiştir. Federal Alman Anayasası 93,I,4a , 4b ve Federal Anayasa Mahkemesi Yasası’nın 90’uncu paragrafında düzenlenmiş bulunan kurum, vatandaşların Anayasal garantiye sahip haklarının zedelenmesi durumunda başvurabilecekleri olağanüstü hukuksal bir çaredir²³. Vatandaşlara Anayasa Mahkemesi’ne başvuru olanağı tanıyan bu kurum vergilendirme alanında da işlerliğe sahiptir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunumuzda yer alan aile reisi beyanı kurumu Alman Gelir Vergisi Kanunu’ndan alınmıştır. Federal Ana-

yasa Mahkemesi'ne bireysel şikâyet yolu ile götürülen bu madde Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa'daki ailenin korunması hükmüne aykırı bulunarak iptal edilmiştir²⁴.

bbb) Fransız hukuku

Fransa'da vatandaşların Anayasa Konseyi'ne (Conseil Constitutionnel) seçim ile ilgili anlaşmazlıklar dışında başvuru olanakları yoktur. 60 milletvekili tarafından, yasa onaylanıp kabul edildikten sonra, fakat yayımlanmadan önce, Anayasa Konseyi'ne götürmek suretiyle yasaların kontrolü sağlanabilir. Konsey denetimde norm ve anayasal değerdeki prensiplerin sadece Anayasa'ya ve organik kanunlara uygunluğu değil, ayrıca İnsan Hakları Beyannamesi ve 1946 Anayasası'nın giriş bölümündeki kurallara uygunluğunu da denetler²⁵ bir diğer deyişle yazılı ve yazılı olmayan anayasal normlardan oluşan bir blok içinde (Bloc de Consitutionnalité) değerlendirme yapar²⁶. Konsey yasanın bir veya daha fazla unsurunun Anayasa'ya uygun olmadığını bildirirse bu hükümler yürürlüğe girmez²⁷. Vergilendirme alanında da işleyen sistem, vergi yasalarının geriye yürümesini verginin yasallığı prensibi çerçevesinde mümkün bulmuştur²⁸.

ccc) Vergi mükelleflerine Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu açılmalıdır

Yukarıda verdiğimiz örneklerin birinde yasaya karşı vatandaşın Anayasa Mahkemesi'ne gitmesi diğerinde ise yasa yürürlüğe girmeden önce milletvekillerince Anayasa Konseyi'ne götürülmesi mümkündür. Sistemin bütünleyicisi olan bu kurumlar, vergi mükelleflerini koruyucu özellikler taşır. Bir diğer deyişle sistemimizdeki “yargıcın iddiayı ciddi bulması” veya “milletvekilinin yasayı Anayasa'ya aykırı bulması” dışında bir yol olması nedeniyle Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu açılmalıdır.

bb) Vergi idaresince yapılan tarhiyat işlemlerinin dayanağı matrah takdirlerinin hukuka aykırılığı sorunu

Vergi borcu ilişkisinin kurulmuş olması durumunda vergi idaresi vergi alacaklısı olarak, verginin ödenmemesi veya ödenmesindeki herhangi bir gecikmeyi telafi etmek için, vergi borcu ilişkisinin kurulmamış olduğu durumlarda da bu ilişkinin kurulmasına yönelik olarak çeşitli denetim işlemleri yapar. Bu denetimler sonucunda ortaya çıkan matrah farkı denetim elemanlarınca veya takdir komisyonlarınca tespit edilir ve vergi dairesi buna dayanarak tarh işlemini yapar. Vergi dairesinin ek tarhiyat işlemleri re'sen veya ikmalen tarhiyat biçiminde olmaktadır. Araştırmada ek tarhiyat işlemi olan 591 dosyanın 487'si re'sen (% 82), 70'i ikmalen (%11.8), 23'ü idarece (%3.9), 3'ü ikmalen ve re'sen, 4'ü re'sen ve idarece, 3'ü ikmalen ve idarece tarih, 1'i ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilmiştir. Şimdi vergi idaresinin bu tarhiyatlara dayanak yaptığı matrahların nasıl tespit edildiğine bakalım:

aaa) İdarenin denetim elemanlarının vergi denetimi sonucu yaptıkları matrah takdirlerinin hukuka aykırı olması

Yönetim bilimi açısından denetim, bir davranış modeline uygunluğun araştırılarak gerekli düzeltmelerin yapılmasına yönelik işleri kapsamaktadır²⁹. Vergi denetimi; işletmelerin vergilendirme işlemlerinde yasalara uyup uymadığının denetlenmesidir. Bir diğer deyişle vergi denetimi uygunluk denetimidir. Günümüzde vergi idaresinin vergi mükelleflerinin beyannamelerindeki bilgilerin doğru olup olmadığını, vergi matrahının hesabının vergi yasalarına uygun olup olmadığı ile ilgili çalışmalar yaygın olan uygunluk denetimi örnekleridir.

aaaa) Vergi idaresinin vergi mükelleflerini denetim yolları

Ülkemizde mükelleflerin vergilendirme alanında uyması gereken kurallar ile vergi idaresinin vergilendirmede uygulayacağı ku-

rallar, vergilendirme alanında idari usul kodu olarak nitelenen Vergi Usul Kanunu'nda yer alır. Vergi Usul Kanunu'nda mükellefin denetlenmesi yolları;

- aa) Yoklama,
- bb) İnceleme,
- cc) Arama,
- dd) Bilgi toplama,

olarak belirlenmiştir. Bu, yapılacak denetimin içeriği ve denetim elemanlarının niteliğine göre yapılmış bir gruplandırmadır³⁰. Bu üç denetim yolunu ayrı ayrı inceleyelim:

aaaaa) Yoklama

VUK. 127. maddede yoklamanın amacı, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. VUK 127. maddede, günlük hasılatı tespit etmek, ödeme kaydedici cihaz mecburiyetine uyulup uyulmadığı, günlük kayıt yapılması gereken evrakların bulunup bulunmadığı ve günlük kayıtların işlenip işlenmediği, nakil vasıtalarının taşıt pulu, yolcu listelerinin olup olmadığının kontrolü yapılmaktadır. Bu amaca uygun olarak yapılan yoklama işlemi, yoklama anında bulunması gerekenlerin olup olmadığının tespitine yöneliktir. Bunların bulunmaması ile ilgili yapılan tespit vergi idaresinin ileride yapacağı tarh işlemine hazırlık mahiyetinde ön işlemi³¹ delil tespiti³² yoluyla oluşturmaktadır. Yapılan tespit bir tutanağa geçirilir ve yoklama fişinin biri mükellefe verilir. Araştırmada geçerli 186 dosya üzerinde yoklama nedenleri şöyle tespit edilmiştir:

1. Günlük hasılatın tespiti	23
2. Ödeme kaydedici cihaz kullanılıp kullanılmadığının tespiti	3
3. Günlük kayıt ile ilgili evrakların işyerinde bulunup bulunmadığı	9
4. Nakil vasıtaları durdurulmuştur	
5. Diğer	
İşçi ile ilgili	36
İşe başlama bırakma	48
İşgal	11
GV	4
Denetim	6
İlan	16
BSMV	1
KDV	6
TK	1
OE	1
Eğlence	2
İhbar	1
Diğer	14
Toplam	186

Yoklamaya bağlı olarak çıkan uyuşmazlıklar, yoklama tutanaklarında yer alan bilgiler ile ilgilidir. Yoklama yapısı gereği, bir zaman dilimine ait tespit olup (işçi sayısı, işçi ücreti gibi) sadece o andaki bilgilerin doğruluğu söz konusudur. Davalarda, ilgili zaman diliminde tespit edilen bilgilerin ve bu bilgilerin geriye ve ileriye doğru yü-

rütülmesi sonucu yapılan tarhiyatların doğru olmadığı iddia edilmiştir. Ancak yoklama memurlarının tespit dışındaki yetkileri tartışılması gereken konulardır. Örneğin yoklama memurları VUK 127,c fıkrasına göre, kanuni defterler ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter ve belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almaya yetkilidirler. Bu, ceza hukuku anlamında bir zapt yetkisidir ve Anayasa'nın 29,2 maddesine aykır³³ olması nedeniyle itiraz müessesesi getirilmelidir. Ayrıca VUK127,e fıkrasına göre, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar taşıtları trafikten alıkoymak, taşınan malı sahibi belli değilse, tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, beklemeye ve muhafazaya alınan malları satmak yetkisi tanınmıştır. Bu da geçici bir zapttır ve aynı önlemler getirilmelidir³⁴.

Yoklama işlemi olan 186 dosyada yoklama, ağırlıklı olarak vergi idaresinin kontrol memurları tarafından yapılmıştır. Yoklama memurları tarafından düzenlenen yoklama fişleri geçerli 186 dosyadan 92 dosyada mükellefe imzalatılmış, 34 dosyada mükellefe bildirilmiş, 14 dosyada polis ve jandarmaya imzalatılmış, geri kalan dosyalarda ise akraba, üçüncü kişiler, aile fertleri gibi kişilere imzalatılmıştır. Yoklama tutanaklarının imzalatılmasının bir özelliği, bu tutanakların takdir komisyonunca matrah takdirine esas alınması, diğeri ise tutanaklara geçirilen doğru olmayan bilgilerin mükellefe veya mükellefle hiç alakası olmayan kişilere imzalatılarak, matrah takdirinde bu belgelerin delil olarak kullanılmasıdır. Bu nedenle yoklamada daha özenli olunması gerekmektedir.

Yoklamanın sağlıklı olması için periyodik olması gerekiyor. Karşılaştırılabilir değerler ortaya çıkması için iki farklı zaman dilimi ölçü alınabilmelidir. O halde yoklamanın ölçülebilir değerler vermeye yönelik olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

bbbbb) İnceleme

VUK 134. maddede vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu düzenlemeye göre, inceleme bir süreçtir ve bu tarh zama-naşımı süresi (5 yıl) içinde olabilir. Elde edilen bilgilerin değeren-dirilmesi sonucunda yapılan tespitler inceleme tutanağına geçirilir. Vergi idaresinin tarh işlemini hazırlayıcı nitelikte olan bu işlem, tek yanlı ve basit işlemler grubunda yer alır. İnceleme elemanları mat-rah takdirini vergi idaresi adına yaparlar. 121 dosyada inceleme ne-deni şöyle tespit edilmiştir:

VUK 135. maddeye göre incelemeye yetkili olanlar; hesap uz-manları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, ver-gi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi mü-dürleri yanında maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, ge-lirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri her hal ve takdir-de vergi inceleme yetkisini haizdirler. İncelemeyi yaparlar;

1. Vergi dairesince görülen lüzum	98
2. İhbar	3
3. Mükellef isteğı	7
4. Tespit	6
5. Vergi idaresi	6
6. Karşı inceleme	1
Toplam	121

Bu sonuçlara baktığımızda vergi incelemesini ağırlıklı olarak vergi kontrol memurlarının, sonra gelirler kontrolörleri, hesap uzmanları ve maliye müfettişlerinin yaptığını görmekteyiz.

1. Hesap uzmanları	20
2. Gelirler kontrolörleri	21
3. Maliye müfettişleri	5
4. Defterdar	2
5. Vergi dairesi müdürü	6
6. Vergi kontrol memuru	51
7. Diğerleri	16
Toplam	121

İnceleme elemanlarının incelemeyi yaptıkları yer 33 dosyada mükellefin işyerinde, 60 dosyada ise inceleme elemanının dairesinde yapıldığı görülmektedir. VUK 139. maddeye göre esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılacağı şeklinde kural getirmiştir. Halbuki sonuca baktığımızda incelemenin ağırlıklı olarak inceleme elemanının işyerinde yapıldığı ortaya çıkmaktadır. O zaman bu dosyaların hepsinde VUK 139,2'de düzenlenen işyerinin müsait olması veya zaruri nedenler ya da mükellef talebi ile işyerinde yapıldığını düşündürmektedir. Bir diğer konu ise acaba vergi idaresi inceleme elemanlarının işyerinde kendini daha güvenli hissetmesi nedeniyle mi kendi işyerini tercih ettiği sorusu gündeme gelmektedir. Böyle bir problem var ise, bu konuda bir düzenleme yapılmalı, yok ise de inceleme elemanlarının VUK'ta yer aldığı biçimde incelemeyi mükellefin işyerinde yapmaları sağlanmalıdır.

Araştırma verilerine göre, inceleme üç gün ile üç yıl arasında değişen farklı zaman dilimlerine yayılmıştır. En uzun zaman dilimini aldığımızda ve vergi inceleme elemanı kendisi işyerinde inceleme yapmayı tercih etmiş ise, acaba işyerine götürülen evrakların bu süreçte muhafazası için yeterli depo vs. var mıdır? Ülkemizde kamu kurumlarının fiziki yapısı değerlendirildiğinde bu olanağın fazla ol-

madığını söylemek mümkündür. Bu konu, incelemenin nerede yapılacağı ile bağlantılı olarak düzenlenmelidir.

İncelemede 49 dosyada tutanak ilgiliye bırakılmış, 13 dosyada mükellef tespiti itiraz etmiştir. 2 dosyada mükellef imzaya davet edilmiş, 1 dosyada mükellef imzaya gelmiştir. Yoklama tutanaklarında söz konusu olan problemler inceleme tutanakları için de geçerli olup mükellefe ulaşma gibi bir çaba görülmemektedir.

İncelemenin de yoklama gibi anlamlı sonuçlar ifade edebilmesi için karşılaştırılabilir değerler üzerine kurulabilmesi ve periyodik olması gerekmektedir.

cccc) Arama

VUK 142. madde de arama yapılabilecek haller, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Arama için sulh ceza yargıcının izni gerekir. İncelenen dosyalar içinde 1 dosyada arama ile ilgili bilgilerin yer almış olması önem verilen ya da gerek duyulan bir yol olmadığını düşündürüyor.

bbbb) Vergi idaresinin denetim elemanlarının matrah takdiri

VUK 30 “vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah ve matrah farkı... re’sen takdir edilmiş sayılır.”. Bu kavram ile VUK 134. madde de düzenlenen vergi incelemesinin amacı ve vergi inceleme elemanlarını fonksiyonu ile ilgili kurallar ile bağdaşmaz. VUK 30. uncu maddenin oluşturduğu düzende, vergi inceleme elemanları beyanname, defter ve belge düzenine uyulup uyulmadığı ve bu düzenin yansıttığı biçimsel görünüşün gerçeği yansıtmadığı ve bu yoldan ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmaktır. Matrah takdiri ise, tarhi gereken vergiye ait matrahın, gerekli araştırmalar

yapılarak gerçeğe en yakın biçimde saptanmasını ifade eder. Bu açıdan kıyaslama, ölçümleme ve değerlendirme unsurlarını kapsayan matrah takdirinin nesnel ölçüleri ortaya çıkarmakla görevli inceleme elemanlarınca yapılıyor olması doğru değildir. İnceleme elemanı takdire esas olan verileri inceleme raporunda belirtmeli, matrah takdiri takdir komisyonunca yapılmalıdır³⁵.

cccc) Vergi denetimi ile ilgili genel değerlendirme ve bağımsız denetim üzerine kurulu vergi denetimi modeli önerisi

Yukarıdaki veriler ışığında önce vergi idaresinin denetim elemanlarının sayısı ile yapılan denetimlerin sonuçlarını birlikte değerlendirelim:

İstanbul'da vergi dairelerine kayıtlı mükellef sayısı

1991	1.622.393
1992	1.695.987
1993	1.780.165
1994	1.829.250

İstanbul'daki vergi inceleme elemanı sayısı

Hesap uzmanları	1991	168
	1992	168
	1993	175
	1994	180
Gelirler kontrolörleri	1991	471
	1992	465
	1993	454
	1994	470

Vergi denetmenleri

Vergi kontrol memurları	1991	314
	1992	391

Denetmen	1993	268
Denetmen yardımcısı		192
Denetmen	1994	353
Denetmen yardımcısı		150

* Bilgiler ilgili kurumlardan alınmıştır.

Yukarıdaki tabloda mükellef sayısı ile denetim elemanlarının sayısı arasındaki oransızlık (nitelik ayrımı dahi yapmadan) çok açık biçimde görünmektedir. Özellikle inceleme elemanlarının orta ve büyük ölçekli işletmeleri incelediğini düşündüğümüzde toplam rakamın anlamsızlığı daha net ortaya çıkmaktadır. Vergi denetiminde idarenin sloganlaştırdığı “etkin ve yaygın denetim”in bu sayısal değerlerle kuramsal olarak gerçekleştirilmesi mümkün olmadığı gibi eylemli olarak da gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Bugün olduğumuz yerde, gerçekleşmediği görüldüğü gibi kavramın da içeriği boşalmıştır

Vergi idaresinin “etkin ve yaygın denetim” sonucu elemanlarınca kesilen vergi cezalarına karşı açılan davaların sonucu ne olmuştur. Şimdi verilere dayanarak değerlendirelim:

Yoklama işlemine dayanılarak yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda (geçerli 178 dosya, bu rakam sadece yoklamaya karşı açılan davaları ifade eder, yoklama ile ilgili diğer 8 dosyada bilgi yoktur) 103 kabul, 32 ret, 25’i kısmen kabul kısmen ret, 18 dosya ise çeşitli nedenlerle reddolunmuştur. İtirazlarda bir değişiklik olmamış, 38 dosyada temyiz talebi reddedilmiş, 5’i kabul edilmiştir. Sonuç olarak bu davalarda vergi mahkemesinde %57.9 kabul, %18 ret, Danıştay da ise % 82.6 onama kararı verilmiştir.

İnceleme elemanlarının raporuna dayanılarak 93 dosyada re’sen, 21 dosyada da ikmalen vergi tarhı, diğerlerinde ise anket formlarında yapılan gruplandırmaya uygun olarak re’sen, ikmalen ve idarece tarh içinde birlikte görülmektedir. İnceleme elemanı raporuna

dayanarak yapılan tarhiyat işlemine karşı açılan davalarda (geçerli 118 dosya, 3 dosyada bilgi yoktur) vergi mahkemesi 70 dosyada kabul, 21 dosya da red, 17 dosyada da kısmen kabul kısmen red, 10 dosyada diğer nedenlerle reddedilmiştir. Bölge idare mahkemesinde yapılan itirazlarda bir değişiklik olmamış, Danıştay'da 56 dosyanın temyiz talebi red, 1 dosyanın temyiz talebi kabul edilmiştir. Sonuç olarak bu davalarda vergi mahkemesinde % 59.3 kabul, %17.8 red, Danıştay'da ise % 83.9 oranında onama kararı verilmiştir. Bu sonuçlar üzerine şu konularda düşünölmelidir:

Sayısal olarak son derece yetersiz olan inceleme elemanlarının denetim standartları var mıdır? Vergi Usul Kanunun'da yer alan kavramlar vergilendirme alanında uyulması gereken kurallar olup, inceleme yapan elemanların, inceleme sürecinde uymaları gereken standartlar değildir. O zaman inceleme elemanlarının denetim standartları nelerdir? Bu sorunun cevabını aramak zorundayız. İnceleme elemanları, sistemde bağımsız muhasebe denetimi yasal zorunluluk olarak yer almadığı için öncelikle muhasebe denetimi yapmak zorundadırlar. Muhasebe denetimi yaparken, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre çalışmak zorundalar, bunun bir anlamı da bu çalışmayı yaparken çalışma kâğıtları olmalıdır. Bu muhasebe denetiminin olmazsa olmaz ilkesidir. O halde raporlara bağılı çalışma kâğıtları olmalıdır.

Vergi denetimi, uygunluk denetimi dediğimiz çalışma ise, hiçbir standardı olmayan çalışmadır. Nerete başlar, nerete biter hiçbir fikrimiz yoktur. Vergi idaresinin inceleme elemanlarının yaptığı bütün incelemeler doğru mudur? Doğru ise neye göre doğrudur? Çağdaş denetimde artık doğruluk yanlışlık ile ilgili sübjektif kavramların yeri yoktur. Denetim, standartlara uygunluktur. İncelenen dosyalarda inceleme elemanlarının raporlarına dayanarak yapılan matrah takdirinde de hukuka uygunluk olmadığı tespit edilen dosyalar vardır. O halde artık vergi denetimini standardize etmek gerekmektedir.

Vergi idaresinin, birbirinden farklı kategoriler içinde yer alan, genel anlamda denetim elemanları dediğimiz bu gruplar veya grupları oluşturan denetçiler acaba denetleniyor mu? İnceleme elemanlarını oluşturan hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerinin yaptıkları çalışma sonucunda hazırladıkları raporları okuyup değerlendiren “rapor okuma kurulu” bu fonksiyonu yerine getirmeye yönelik olarak çalışıyor. Ancak yazılan bu rapor, vergi kanunlarının uygulanmasının doğru olup olmadığı (altını çizmek gerekiyor, bu kavram da doğruluk üzerine kuruludur) ile ilgili bir değerlendirmedir. Bu, hukuksal bir değerlendirme değildir. Çünkü bu gruplarda yer alan elemanların vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili değerlendirmeleri, bazen tebliğlerden farklı, bazen aynı konuda iki elemanın görüş farklılıkları olduğunu kendi yayın organlarından³⁶ izlemek mümkündür. O zaman bu değerlendirmelerin de objektif olduğunu söylemek mümkün olmadığı gibi çoğu zaman da hukuksal gerekçesi olmadığı için kişisel görüşleri olarak nitelenmek gerekiyor. Maliye Bakanlığı’nın aynı işi yapmak üzere organize edilmiş gruplarının aynı konuda farklı ölçülerinin olması denetimin objektifliğini tartışılır kılmaktadır. O halde denetim gruplarının görüşlerinin objektifleştirilmesi gerekmektedir.

Etkin denetim neye göre ölçülüyor? Yapılan incelemenin niteliğine göre bir inceleme üç yıl sürebilirken bazı incelemelerin üç günde yapıldığını tespit etmiş durumdayız. Süreç, incelemenin niteliği ile bağlantılıdır. Ancak naylon faturadan yakınmanın inanılmaz boyutlarda olduğu bir ortamda sadece bir dosyada karşı inceleme yapılmış olması, ve yine sadece bir dosyada arama yapılmış olması değerlendirilmesi gereken sonuçlardır. Denetim hangi sıklıkla yapılıyor? Hiç denetlenemeyen firmalar olduğu gibi, sürekli denetlenen firmaların olduğu da biliniyor. Denetimin ölçülebilir değerler üzerine kurulabilmesi için periyodik olması³⁷ gerekiyor.

Eğer etkin ve yaygın denetim gerçekleştirilmek isteniyorsa merkezi denetim yapısı oluşturulmalıdır. Bugün ısrarlı biçimde korun-

maya çalışılan, ancak denetim alanında bakıldığında hiç anlamı olmayan yan yana farklı yapılar yerine çok katlı bir denetim yapısı oluşturmak ve grupların çalışmasının standartlara ve teknolojiye bağlı olmasını sağlamak, etkin ve yaygın denetim amacına yönelik nitelikli insan gücünün kaynağını oluşturacaktır. Oluşturulacak dikey örgütlenme modeli, yukarıdan aşağıya bir hiyerarşiye dayanmalıdır. Oluşturulurken de işletme büyüklüğü ve yapılacak denetimlerde, denetimin özelliği ya da sektörün özelliği göz önüne alınmalı kendi içinde de ayrı bölümlerden oluşan ve bilgisayar teknolojisi ile donatılmalı, yaptığı denetimi elindeki sektörel bilgiler ile güçlendirip kolaylaştırabilecek bir desteği olmalıdır.

Etkin ve yaygın vergi denetimi ancak bağımsız denetim modeli üzerine kurulduğunda gerçekleştirilebilir. Ülkemizde bağımsız denetim zorunluluk olarak Ticaret Kanunu'nda yer almaz. Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16 ve 22. maddeleri kanunun yapısı içinde kalan kurumlar için bağımsız denetim zorunluluğu getirmiştir. Mali hukuk alanında Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu³⁸ bağımsız denetim amacıyla oluşturulmuş, ancak tasdik denilen kurum ile vergi denetimi olarak çarpıtılmıştır.³⁹ Sisteme bağımsız denetim getirilmeli mi? Çeşitli hukuk sistemlerinde bağımsız denetim kurumu olup olmadığını ve bunların fonksiyonunu tespit edelim:

aaaaa) Amerikan hukuku

Menkul kıymet sahiplerini korumak amacıyla çıkarılan ve eyalet yasaları olarak bilinen Blue Sky Laws, 1933 tarihli Menkul Kıymetler Kanunu (Securities Exchange Act) ve Menkul Kıymetler Borsa Kanunu ilke olarak birer açıklama (disclosure) yasasıdır. Yasalarda ticari varlığı ve hisse senetleri satışa çıkarılan bir kayıtlı ortaklığa ait bilgiler ve verilerin açıklanması ile ilgili hükümler yer almaktadır. Vergi beyannamelerini hazırlayacaklar ile ilgili kurallar

ise ilk kez 1976 yılında İç Gelir Kanunu (Internal Revenue Code-IRC) içine katılmış (IRC, 6694-6695) ve vergi beyannamelerinin hazırlanması ile ilgili kurallar 1976'da yasalaştırılmış, 1989'da da düzeltilmiştir. Bunlar⁴⁰; a) Kamuyu aydınlatma ile ilgili kurallar (IRC, 6695), b) Vergi beyannamesinin hazırlanmasında standartlar (IRC,6107 ve 6695), c) Kusurlu ve hileli hazırlanan vergi beyannameleri ile ilgili cezalar (IRC, 6694), d) Uygun olmayan ve hileli uygulamalardaki kurallardır. (IRC, 7407)'dir. Bu iki düzenleme, vergi beyannamelerinin hazırlanmasını, kamuyu aydınlatma ilkesi üzerine kurmuştur.

Meslek mensupları muhasebeci (accountant), yeminli serbest muhasebeciler (certified public accountant-CPA) ve avukatlar (attorney) olarak gruplandırılmaktadır. Meslek mensupları; yeminli serbest muhasebeciler ile ilgili kurallar (AICPA Code of Professional Conduct) ve avukatlar ile ilgili kurallar (ABA Model Code of Professional Responsibility) ayrı ayrı meslek yasalarında belirlenmiştir. Meslek mensupları finansal tabloların denetimi veya vergi beyannamelerinin hazırlanması işini yaparlar.

bbbb) Avrupa toplulukları hukuku

Avrupa Topluluğu Konseyi Dördüncü Yönerge'ye⁴¹ göre, "Ortakların ve üçüncü kişilerin korunması bakımından, özellikle sorumluluğu sınırlı belirli tipteki ortaklıkların, yıllık mali tablolar ile yıllık faaliyet raporlarının sunumu, kapsamı ile bu tablolarda yer alan kalemlere uygulanacak değerlendirme yöntemleri ve bu tablo ve raporların yayımlanmasına ilişkin üye devletler mevzuatında yer alan hükümlerin uyumlaştırılması gerekir." Avrupa Topluluğu Konseyi Yedinci Yönergede⁴² ise; "25 Temmuz 1978'de belirli tipteki ortaklıkların mali tabloları hakkında üye devletler yönetmeliklerinin uyumlaştırılması için 78/660 EEC Konsey Yönergesi kabul edilmiştir. Birçok ortaklıklar holding topluluklarının bir üyesi olduğundan, topluluğun finansal durumu hakkında topluluğa dahil ortaklara ve

üçüncü kişilere bilgiler verilebilmesi için konsolide mali tabloların hazırlanması zorunludur. Avrupa Topluluğu içinde ortaklar tarafından yayımlanması zorunlu olan bilgilerde, karşılaştırılabilirlik ve eşdeğerlilik gerçekleştirmek için konsolide mali tablolar ile ilgili mevzuatlar uyumlaştırılmalıdır” şeklindeki kurallar yer alır. Ayrıca, Banka Muhasebe Yönergesi⁴³, Sigorta Muhasebesi Yönergesi⁴⁴, Ortaklık Yönergesi⁴⁵ ve Ortak Yatırım Taahhütlerinde Tahvil Transferi Yönergesi’nde⁴⁶ denetim ile ilgili kurallar, Sekizinci Yönerge’de⁴⁷ denetçi ve şirket gibi konular, Karşılıklı Tanıma Yönergesi’nde⁴⁸ ise üye ülkelerde denetçilerin diplomalarının tanınması ile ilgili kurallar düzenlenmiştir. Topluluk ülkeleri bu yönergeler doğrultusunda, mevzuatlarındaki farklılıkları gidermeye çalışmaktadırlar⁴⁹. Bu konuda topluluk üyesi iki ülkenin ulusal mevzuatlarını genel çizgileriyle belirleyelim:

aaaaaa) Alman hukuku

Muhasebe prensipleri ve kamuyu aydınlatma ile ilgili kurallar Ticaret Kanunu Üçüncü Kitap’ta (Handelsgesetzbuch) yer almıştır. Mali tabloların denetlenmesinde şirket bazında, a) bilanço değeri, b) yıllık satış geliri ve c) İşçi sayısı ölçü alınır. Bunlardaki rakamsal değerlere göre küçük ve büyük işletmeler mali tablolarını denetletmek zorundadırlar. Konsolide mali tablolar, bir ya da daha fazla yerli bağlı şirketi kontrol eden Alman şirketleri mali tablolarını denetlettirmek zorundadırlar. Burada, a) konsolide bilanço, b) yıllık satış geliri ve c) işçi sayısı ölçü olarak belirlenmiştir. Belirlenen rakamsal ölçüyü aşanlar mali tablolarını denetletmek zorundadırlar.

Finansal tabloların denetimi meslek mensubu (profesyonel) üçüncü kişiler tarafından yapılmalıdır. Mali tabloların denetimi küçük şirketler dışında zorunludur. Vergi beyannameleri, denetlenmiş finansal tablolar üzerinde vergi ile ilgili düzeltmeler yapıldıktan sonra verilir⁵⁰.

bbbbb) Fransız hukuku

Ticaret Kanunu (Code de Commerce) küçük işletmeler dışındaki işletmeler için mali tablolarına denetim zorunluluğu getirilmiştir. Mali tablolarını konsolide etmek zorunda olan şirketlerle ilgili yasa 1985 yılında sisteme katılmıştır.

Muhasebeci (comptables) ve uzman muhasebecilerden (expert comptable) oluşan meslek mensuplarının sorumlulukları Ulusal Muhasebe Konseyi (Conseil National de la Comptabilite), Borsa İşlemleri Komisyonu (Comission des Operations de Bourse) ve vergi idaresine karşıdır. Meslek mensupları, mali tabloların denetimi ve vergi beyannamelerinin hazırlanması işlemini birlikte yaparlar. Denetlenmiş mali tabloların vergi kanunlarına göre düzeltmeleri yapılarak (bu bazı konularda gerekmebilir) vergi beyannameleri hazırlanır⁵¹.

Avrupa Birliği ülkelerinden verdiğimiz örnekler, Gümrük Birliği için imza koyduğumuz, Ortaklık Konsey Kararı ile bağlandığımız Avrupa Toplulukları hukuk düzeninin temel yapılarından birini, bağımsız denetimin oluşturduğunu göstermektedir. O halde ülkemizeki sisteme bağımsız denetim getirilmelidir. Çünkü denetlenen mali tablolar, muhasebe kayıtlarını ve mali tabloları genel kabul gören muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlama zorunluluğu getirir. Bağımsız denetim, vergilendirme alanındaki bilgilerin de (gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra) vergi yasalarına uygunluğu zorunluluğu getirir. Çünkü denetlenen mali tablolar öncül, vergi beyannameleri ardıdır.

bbb) Takdir komisyonlarınca yapılan matrah takdirlerinin hukuka aykırılığı sorunu

aaaa) Takdir komisyonunun oluşumu ve görevleri

VUK. 72-76 maddeleri arasında düzenlenen takdir komisyonları, illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesi-

nin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur. Üyeler tüccarlar için ticaret odasınınca, diğer sanat ve meslek erbabı için bunların mensup oldukları mesleki teşekküllerce kendi üyeleri arasından veya hariçten seçilir. Vergi Usul Kanunu'nda 205 sayılı yasa⁵² ile yapılan değişiklikte seçilmiş üye sayısı üçten ikiye düşürülmüş ve vergi dairesinin bir olan eleman sayısı da ikiye çıkarılmıştır. Bu düzenleme vergi dairelerinin takdir komisyonlarında etkinliğini artırmaya yönelik⁵³ olsa da takdir komisyonları hâlâ merkezi idare hiyerarşisi dışında ve idare edilenlerin kamu hizmetine katılmalarına da örnek oluşturan kurumlardan biridir⁵⁴.

Takdir komisyonlarının iki tür görevi vardır. Bunlar: 1) Genel objektif nitelikte matrah takdiri yapmak, 2) Bireysel-sübjektif nitelikte matrah takdiri yapmaktır⁵⁵. İncelenen dosyalarda iki ayrı nitelikteki matrah takdiri ile ilgili anlaşmazlıklara rastlanılmıştır.

bbbb) Takdir komisyonu kararlarının hukuksal niteliği

Takdir komisyonları kendilerinden istenen matrah takdirini yaparlar. Bu anlamda vergi idaresinin tarh işlemine hazırlık niteliğindeki ön işlemler grubu içinde yer alırlar. Ancak idarenin işlemlerinden hangi grubu oluşturduğunu tespit etmek zordur, çünkü komisyon olarak karma niteliklidir, bu yüzden idarenin iç işlemleri denilemeyecektir. İdarenin tek yanlı, ancak kolektif işlemi olarak nitelenebilir. Çünkü birden fazla irade, idare-mükellef temsilcisi bir kurulda biraraya gelir ve matrah takdirine yönelik olarak kurul adına karar verirler⁵⁶. Bura da üzerinde durulması gereken konu, takdir komisyonu kararları nihai ve kesin işlem midir? İdari karar alma sürecinde bir işlemin nihai olarak nitelenmesi ile ilgili iki ayrı teori vardır. Bunlardan birincisi zincir işlemler diğeri ise ayrılabilir işlemler teorisidir. Takdir komisyonu kararlarını bu iki teori açısından ayrı ayrı inceleyelim.

Zincir işlemler teorisi, belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden tamamlayıcı bir dizi işlem olarak tanımla-

nır ve zinciri oluşturan halka işleminin amacının nihai işlemde ibaret bulunduğu, halka işlemler hakkında dava açılmayacağı, bu konudaki hukuka aykırılık iddialarının ise ancak nihai işleme karşı açılacak bir iptal davası ile birlikte ileri sürülmesi mümkündür⁵⁷. Takdir komisyonu kararlarını bu teori çerçevesinde değerlendirdiğimizde kesin ve yürütülebilir işlem vasfına haiz olan vergi idaresinin tarh işlemidir. O halde mükellef açısından, vergi idaresinin tarh işlemi bir zincir işlemdir ve takdir komisyonu kararı bu zincir işlemin bir halkasını oluşturur ve hukuka aykırılık iddiası ancak vergi idaresinin tarh işlemi olan nihai işlemine karşı açılacak iptal davasında ileri sürülebilecektir.

Ayrılabilir işlemler teorisine göre ise, hukuksal prosedür ve statüler içinde yer alan, ama doğrudukları hukuksal sonuçlar açısından farklı özelliklere sahip olan işlemlerin iptal davasına konu olabilecekleri kabul edilir ve zincir işlemi meydana getiren işlemlerin ayrı olarak iptal davasına konu olabilmeleri için de hukuksal sonuçlar doğurabilir nitelikte işlemler olması gerekir⁵⁸. Takdir komisyonu kararlarına karşı vergi idaresi dava açabilir. O halde takdir komisyonu kararlarına dayanılarak yapılan tarh işleminde, idari işlem bir zincir işlemidir ve takdir komisyonu kararı olan halka ayrılabilir işlem ve iptal davası açılabilir. Bu sadece vergi idaresi tarafından yapılabilir. Burada yasa koyucunun zincir işlem ve ayrılabilir işlemleri, nihai ve kesin işlemin bağlandığı hukuki sonuçlar açısından ayrı ayrı gruplandığını düşünüyoruz.

cccc) Takdir komisyonu kararlarının hukuksal denetimi

Takdir komisyonu kararları idari bir işlem ve idari işlemdeki yetki, sebep, şekil, konu ve maksat unsurlarındaki hukuka aykırılık nedeniyle iptal davasına konu olurlar.

Takdir komisyonu kararlarına dayanarak yapılan matrah takdirlerine karşı açılacak davalarda hasım konusu problemlidir. Şöyleki; a)

Dava mükellef tarafından açılıyorsa, husumet takdir komisyonuna değil, vergi dairesine yöneltilmektedir. b) Dava vergi dairesi tarafından, takdir edilen matraha karşı açılıyorsa, husumet takdir komisyonu başkanlığı yanında vergi mükellefine de yönetilmektedir. Araştırmada bu tür dava dosyasına rastlanmamıştır.

dddd) Takdir komisyonları kararları ile ilgili genel değerlendirme ve matrah takdirlerinin objektifleştirilmesi için model önerisi

Mali demokrasinin örneği olarak nitelediğimiz takdir komisyonlarının sayısı ve yaptıkları matrah takdirlerinin sonuçlarına bakalım:

İstanbul'da 1997 yılı itibarıyla 23 adet takdir komisyonu vardır. Bunların 7 adedi vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olarak çalışırken, 16 adedi de çeşitli vergi dairelerinin yetki alanı içinde bulunmaktadır.

896 dosyada açılan davaların 411 adedi takdir komisyonu tarafından yapılan matrah takdirlerine dayanılarak yapılan tarhiyatlara karşı açılmıştır. Vergi mahkemesinde açılan bu tür davalardan 256'sı kabul (%65), 32'si ret (%8.1), 45'i kısmen kabul kısmen ret (%11.4), diğerleri ise, süre ve görev yönünden, davanın açılmamış sayılması, feragat gibi nedenlerle reddedilmiştir. Vergi mahkemesinin tek hâkimle verdiği kararlara karşı Bölge İdare Mahkemesi'ne 136 dosyada itiraz edilmiş ve 129 dosyada itiraz reddedilerek (% 92) vergi mahkemesi kararı onanmış, 11 dosyada itiraz kabul edilerek (%8) vergi mahkemesi kararı bozulmuştur. Vergi mahkemesinin kurul halinde verdiği kararlara karşı 110 dosya Danıştay'da temyiz edilmiş, Danıştay 97 dosyada temyiz talebini rettederek vergi mahkemesi kararını onaylamış (% 89), 8 dosyada temyiz talebini kabul ederek vergi mahkemesi kararını bozmuş (8.3), diğerleri ise temyiz isteminde süre aşımı veya incelenmeksizin ret gibi nedenlerle temyiz talebi kabul edilmemiştir.

Bu sonuçlar takdir komisyonlarınca yapılan matrah takdirlerinin hukuka uygun olmadığını, bir diğer deyişle takdir komisyonlarının matrahı gerçekçi olarak kavrayamadığını göstermektedir.

Çeşitli ülkelerde matrah takdirine esas alınacak verilerin oluşturulması önemsenen bir konudur. Bu nasıl sağlanır? Öncelikle vergi dairelerinde mükellefle ilgili geniş bilgilerden oluşan veri tabanı sağlanmıştır. Mükellef vergilendirme alanı dışında da ekonomik yaşamda bulunduğu alanlarda, başka veri tabanlarına kaynaklık eder. Örneğin çeşitli özel hukuk işlemlerinde parasal aktarmaların bankalar üzerinden yapılması, belirlenmiş rakamsal değerler üzerinden yapılan ödemelerin kaynağının açıklanması gibi yöntemler vardır. Ekonomik sistemlerden nakit çıkarılmış, yaşam bilgisayara ya da plastik kartlara endekslenmiştir. Ekonomik yaşamdaki sektörler, firmalar girdi ve çıktıları ile izlenebilen büyüklüklerdir. Yani mükellef, vergi dairesi dışında da izlenen bir ekonomi içindedir. Bu izleme vergi dairesi için hazır bilgileri oluşturur ve matrah takdiri yapmak ya da var olan matrahı kavramak için artık fazla zorluğu yoktur.

Sistemimizin yerleşik kurumları olan takdir komisyonlarının matrah takdirlerinde matrahı objektif olarak kavrayamaması, kanuni ölçü kavramlarının neden olmadığı sorusunun cevabını; komisyonların ellerinde matrah takdirine esas olacak verilerin olmaması, bu konuda uzmanlaşmış kişilerin çalışmaması gibi birçok nedenin bütünsel sonucudur diyerek verebiliriz. O halde ne olmalıdır?

Takdir komisyonları sadece matrah takdiriyle uğraşmak üzere daimi komisyonlara dönüştürülmelidir. Zaman zaman toplanan ve başka işlerle de uğraşmak zorunda olan komisyon üyelerinin bu işe ne kadar konsantre olabildikleri yukarıdaki sonuçlarda görülmektedir. Komisyon sadece bu işte çalışacak kişiler (vergi dairesinin temsili, mükellefin bağlı olduğu meslek teşekkülü üyeleri) dışında daimi uzman statüsündeki kişilerce de desteklenmelidir. Örneğin sektör büyüklükleri için birtakım mühendisler, yapılan takdirlerin hukuki yönü için de hukukçu olması gerekmektedir. Bu komisyonlar için çe-

şitli büyüklüklerin tam olarak tanımlanabileceği veri tabanları oluşturulmalı ve bunlara bu büyüklüklerle ilgili olarak çeşitli kurum ve kuruluşlarla organize çalışma olanağı verilerek daimi bilgi akışı sağlanmalıdır. Bu, yapılacak takdirlerde kullanılacak bilgilerin güncel olmasını sağlayacaktır. Bu bilgilerin de daimi bir uzman tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir. Sürekli yapıda, güncel bilgi akışı sağlanan ve bunları değerlendirecek uzmanlardan oluşan komisyonun bütün vergi dairelerinde kurulması gerekmiyor, birkaç pilot bölge seçilebilir. Örneğin İstanbul'un iki yakasında oluşturulacak iki komisyon bu işi yapabilir. Yeterli organizasyon sağlandıktan sonra da Türkiye'nin her yerine bilgi aktarımı yapıldığı gibi bilgi akışı da sağlanabilecektir. Süreç içinde modelin il ve ilçe bazlı yaygınlaştırılması sağlanabileceği gibi yargıya giden takdirlerin sonuçları da izlenerek komisyonun eksikliklerini tamamlaması mümkün olacaktır. Sonuçta ulusal düzeyde, aynı durumda olanlara aynı matrah takdiri yapabilecek veriler ile eşitlik sağlanmış olacak, bir diğer deyişle takdir komisyonlarının matrah takdiri objektifleştirilmiş olacaktır.

ccc) Vergi mükelleflerinin vergi idaresiyle olan problemlerinin çözümüne yardımcı olmak üzere Ombudsman kurumu oluşturulmalıdır

Ülkemizde vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile ilgili sayısız sorun yaşadığı bilinmektedir. Aslında bu, vergi idaresine özgü bir problem değil genelde kamu kurumlarında verilen hizmetin niteliği ile ilgilidir. Araştırma vergilendirme alanında olduğu için konu ile ilgili üretilecek çözüm vergi mükelleflerinin problemlerine yönelik olmalıdır. Acaba çeşitli hukuk sistemlerinde bu konuda mükelleflere yardımcı olan kurumlar oluşturulmuş mudur, öncelikle bunu tespiti ni yapalım:

Ombudsman, İsveç kaynaklı bir kurumdur ve genel olarak vatandaşların idareyle olan problemlerinin çözümüne yardımcı olur.

Amerika'da Vergi Yükümlüsü Ombudsman'ı olarak yerleşik bir kuruma dönüşmüştür. Normal işlemler aşamasında ya da idari kanallarla çözülemeyen vergi idaresi problemlerinin çözümü için bir program (The taxpayer Ombudsman in the National Office Administers the IRS Problem Resolution Program) olarak oluşturulmuştur. Kurum her alanda değil, ancak belirlenmiş problemlere çözüm üretebilir. Bunlar; ödenen verginin iadesi (refund), araştırma (inquiry), tebliğ (notice) ve diğerleridir. Bu durumlarda Ombudsman'a başvurulur ve program genellikle iki yol önerir; birincisi, bilgisayar programlarıyla yapılan işlemlerde vergi mükellefinin sorumluluğunu gerektiren birden fazla tebligat gönderilmiş ise ya da ilgili süreden sonra eline geçmiş ise, ofise başvurarak bu problem çözülür. İkinci olarak, idarenin yaptığı tarhiyat veya ihtiyati haciz işlemleri nedeniyle mükellef ciddi yoksulluk ya da sıkıntıya düşecek ise Ombudsman tarafından IRS'in işlemini gözden geçirmesi ve ardından da mükellefi rahatlatacak çözüm üretmesi sağlanmaya çalışılır⁵⁹.

Ülkemizde de mükellef-vergi idaresi ilişkilerinde kilitlenme noktaları tespit edilerek bu konuların çözümüne yönelik yukarıdaki gibi bir program çerçevesinde, ombudsman kurumu oluşturularak sisteme katıldığında, hem verilen kamu hizmetinin kalitesi yükseltilecek hem de mükellefe kolaylık sağlanmış olacaktır.

b) Vergi anlaşmazlıklarının davaya dönüştürülmesi

Dava, bir başkası tarafından sübjektif hakkı ihlal edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin, mahkemeden hukuki koruma istemesidir.⁶⁰ Hukuki koruma talebi devlete yöneltilir.⁶¹ Kavram, öğretilerde dava hakkı olarak nitelenir.⁶² Bu çerçevede mahkemeden korunma isteyen davacı, hakkı ihlal eden de davalıdır.⁶³ Geçerli 895 dosyadaki davalar (toplam 896 dosyadan 1 dosya doğrudan dava yolu ile gelmiştir, ancak vergi davasına konu olacak işlem olmadığı için geçerli sayı içinde görünmemektedir), 78 tanesi uzlaşma sağlanamaması, 13 tanesi düzeltme ta-

lebinin retti, 611 tanesi tarhiyata karşı, 193 tanesi de ödeme emrine karşı açılmıştır.

aa) Uzlaşmaya varılamaması sonucu yargıya başvuru

VUK Ek 7. maddeye göre, müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Araştırmada geçerli 765 dosyanın 78'inde (%10.2) dava açılmadan önce uzlaşma talep edilmiş, 671'inde (%87.7) edilmemiştir. 78 dosyanın 9'unda uzlaşma sağlanmış, 66'sında uzlaşma sağlanamamıştır. 9 dosyada uzlaşmaya rağmen dava açılmış, 66'sında uzlaşma olmadığından dava açılmıştır (3 dosya ise uzlaşma dışı bir konu ile yargıya taşınmıştır, ancak içinde uzlaşma ile ilgili bilgiler olduğu için bu sayıda görülmektedir).

aaa) Uzlaşmanın kapsamı ve hukuksal niteliği

Vergi Usul Kanunu Ek Madde 1'e göre, "İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları mevzuunda; idare, bu bölümde yer alan hükümler dairesinde mükellefler veya cezaya muhatap olanlarla..... uzlaşabilir." Bu düzenlemeye göre vergi idaresi vergi ve cezaları konusunda mükellefle anlaşarak vergi matrahını, cezasını tayin edebilecektir. Özünde vergi ile ilgili bir sözleşme yapabilecektir. Bu sözleşmenin niteliği nedir? Vergi idaresi ile vergi mükellefinin uzlaşması, idare hukuku anlamında bir idari sözleşme değil, ancak sözleşme benzeri⁶⁴ olarak niteleyebilir. Bu niteleme Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki "verginin yasallığı ilkesi" ve 38'inci maddesindeki "suçta ve cezada yasallık ilkesi" birlikte değerlendirildiğinde çok açık Anayasa'ya aykırılık taşır. VUK'a 205 sayılı yasa ile katılan ve 1963 yılından bu yana sistemin içinde var olan kurum, ülkemizdeki bütün yargı organlarınca kabul görmektedir.

Bu konu da bir diğer düzenleme ise, VUK Ek 11,II'ye göre, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmada yargı yolu kapalı olduğu için, yargıya taşınan anlaşmazlıklar doğal olarak tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgilidir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada da yargı önüne gelen dosyalar gecikme faizi ile ilgilidir. VUK 112,3,III'e göre uzlaşılan vergilerde gecikme faizi, uzlaşılan vergi miktarına (a) fıkrasında belirtilen (dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar) tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır. Bu düzenlemeye göre uzlaşma tutanağı imzalandıktan sonra yasal süre içinde ödenmesi koşuluyla (VUK Ek Madde 8,1'e göre, uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde) gecikme faizi uygulanamayacaktır. Ancak mükelleflere yapılan tebligatlarda gecikme faizi uygulanmıştır.

VUK. Ek Madde 1 ve Ek Madde 11'de 1.1.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve uzlaşmanın kapsamına önemli değişiklik getiren 4008 sayılı yasa⁶⁵ ile kaçakçılık cezalı tarhiyatlar, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Bunun anlamı en yoğun suç grubunu oluşturan kaçakçılık ile ilgili anlaşmazlıklar uzlaşma yolunun kapanması nedeniyle yargıya taşınacaktır.

Ülkemizde Anayasa'ya aykırılık tartışması güncelliğinden hiçbir şey kaybetmeyen fakat sistem içinde çalışan bir kurum olan uzlaşma gerçekten önemli midir? Çeşitli hukuk sistemlerinde ön görüşme, anlaşma veya uzlaşma biçimlerinde adlandırılan bu kurum ile ilgili kuralları tespit edelim:

aaaa) Alman hukuku

Alman Vergi hukuku'nda uzlaşma önemli bir kurumdur. Doktrinin büyük çoğunluğu⁶⁶ ve Yüksek Mahkeme uzlaşmayı ilke

olarak, özellikle bu kurumun verginin kanuniliği ve eşitliği ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle rettedilmektedirler. §85 AO⁶⁷ vergi memurlarına, vergiyi kanuna uygun şekilde eşit olarak tespit ederek almalarını, §155 AO ise verginin, aksine bir düzenleme olmadığı müddetçe vergi memurları tarafından vergi tarhnamesiyle tespit edilmesi gerektiğini belirlemektedir. Vergi, mükellef ile yapılacak bir anlaşma ile değil, aksine bir idari muamele ile belirlenebilir. Uzlaşma anlaşmaları “idarenin kanuniliği” ilkesine de ters düşmektedir çünkü vergiyi doğuran olay, ancak kanunla veya kanuna dayanarak bir kamu hukuku tüzel kişisi düzenlemesiyle tespit edilebilir. Kanunilik ilkesi ise idareye, vergiyi kanuna uygun oranda tespit ve almakla yükümlüğü getirir. Uzlaşmadan söz edebilmek için kanunda açık düzenleme olması, vergi memurunun açık şekilde yetkilendirilmiş bulunması gerekir. Halbuki Vergi Usul Kanunu (İdare hukukunun aksine ki §§54 vd. VwVfG⁶⁸ de kamu hukuku anlaşmaları⁶⁹ düzenlenmektedir) kamu hukuku anlaşmalarına izin veren bir düzenleme bulunmamaktadır. Gerçi §78 I Nr.3 AO, vergi memurunun “kamu hukuku sözleşmesi” yapmak istediği veya yaptığı kişileri vergi sürecine katılanlar arasında saymaktadır; ancak bu ibare bir retaksiyon hatası olarak nitelenebilir. Çünkü İdari Usul Kanunu hükümleri Vergi Usul Kanunu’na aktarılırken yanlışlıkla bu hüküm de buraya alınmıştır ve bunun bir anlamı yoktur⁷⁰. Vergi hukuku, kamu hukuku anlaşmalarına kapalıdır ve vergi anlaşmaları vergi kavramını tabiatından uzaklaştırır⁷¹.

Federal Mali Mahkeme⁷² bireysel olaylarda adaleti sağlamak üzere “güven ve inanç ilkesi” ne dayanarak bu tür anlaşmalara geçerlilik tanımıştır. 1984’te bir kararı ile yaptığı tipikleştirme ile yapılan anlaşmanın her iki taraf için de bağlayıcılığını kabul etmiş ve uygulamanın gereksinimini “gerçek uzlaşma (tatsächliche Verstaendigung)” şeklindeki bir nitelendirme ile karşılamıştır⁷³. Federal mali mahkemeye göre⁷⁴ vergi hukukunda uzlaşma mümkün değildir, ancak vergi idaresi ile katılımcıların, olayla ilgili araştırmanın gerçek-

ten zor şartlar altında olması koşuluyla, anlaşma yapmaları mümkündür, fakat hukuki konular üzerinde bir uzlaşmaya gidilemez. Bu kararın gerekçesi, “sürecin hızlandırılması” ve “hukuki barış ihtiyacı” sebepleridir.

bbbb) Fransız hukuku

Dolaysız vergilerde cezanın bir kısmının affı (remise) veya indirim (moderation), yalnız cezanın değil aynı zamanda vergi miktarının kaldırılmasını idari yolla (jurisdiction gracieuse) mümkün kılar. Mükellefin ödeme gücünün olmadığı talebi ile yapılan başvuru, istirhama dayalı başvurudur.⁷⁵ (recours gracieux) Bu yolun kullanılmasında tarafsızlık ve eşitliğin sağlanabilmesi için 29 Aralık 1977 tarihli yasa ile Mali Anlaşmazlıklar Komitesi (Comit e du Contentieux Fiscal) oluşturulmuş ve danıştay, yargıtay (Cour de Cassation) ve sayıştayın (Cour des Comptes) uygun görüş belirttiği durumlarda mümkün olur⁷⁶.

cccc) Amerikan hukuku

1789 Yasası ile kurulan Hazine Departmanı (Treasure Department), vergi mükelleflerinin inceleme sonucundaki hesaplara itiraz edebileceği, teknik elemanlardan oluşan bir bölüm kurulmasını sağlamıştır ki, günümüzde İtiraz Ofisi (Appeal Office)’nin temelini oluşturmuştur. 1982’deki yeniden yapılanma sürecinde bu bölümle de ilgili düzenlemeler (Director of Appeals Chief Counsel) yapılmıştır. Kurumun misyonu, idare ve vergi mükellefleri için adil (fair) ve tarafsız (impartial) olması yanında gönüllü uzlaşmayı, servisin uzmanlığı ve kamu güvenliği ile birleştirmektir. İdari bir başvuru (administrative appeal) yoludur. Tarafların anlaşması durumunda bir sözleşme (closing agreement) imzalanır. Bu sözleşme imzalanmadığı sürece taraflar için bağlayıcılığı yoktur, sözleşme imzalanmış ise artık uzlaşma (compromise) yapılmıştır. İtiraz Ofisi a) ge-

lır, emlak gibi vergilerde (preassessment cases), b) cezalarda (post-assessment cases) ve c) İşveren planları ve muaf kurumlar (employee plan and exempt organization EP/EO) olmak üzere üç konuda yetkilidir.

Mükellefler İtiraz Ofisi'ne 6 yol ile başvurarak tarh edilen ceza veya amacını protesto edebilirler. Bunlar; a) İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service-IRS) tarafından tarh edilen aşırı miktardaki vergi sorumluluğu ve cezanın kaldırılması (deficiency), b) bazı cezalar herhangi bir sorumluluğa bağlı olmaksızın bu prosedüre tabidir (deficiency type), c) bazı mükelleflerin vergi cezalarının kaldırılması için bu prosedür mümkün değildir. Ancak yapılan tarhiyata ait belli bir yüzdeyi ödemek suretiyle yararlanabilirler (special claims for refund), d) cezanın hesabında makul gerekçe (reasonable cause) veya gerekli özenin (due diligence) gösterilerek indirim yapılması (post-assessment penalty appeal), e) bütün cezalar tekrar incelenebilir (appeal review) bunun için cezaların ödenmesi ve bununla ilgili iddiaları içeren formun doldurulması şarttır (claims for refund), f) vergi mükelleflerinin sorumluluk veya tarh edilen vergilerin ödenmesi ile ilgili şüpheleri olması durumlarıdır. Bu şartların varlığı halinde mükellef uzlaşma önerisi (offer in compromise) içeren bir başvuruda bulunabilir⁷⁷.

bbb) Uzlaşma komisyonunun oluşumu ve görevleri

Mükellef uzlaşma yolunu kullanmayı düşünüyor ve konu uzlaşma kapsamında ise, uzlaşma komisyonuna başvurması gerekir. Uzlaşma prosedürünün başlaması ve görüşmeleri bu komisyon tarafından yürütülmektedir. O halde komisyonun oluşumu ve görevlerini tespit edelim: Uzlaşma komisyonları VUK'un Ek.3. maddesine göre,

1. Genel bütçeye giren, vergi resim ve harçlar için, illerde defterdar (veya tevkil edeceği zatın başkanlığında) gelir müdürü ile varsa

alakalı vergi dairesinin müdüründen (müstakil vergi dairesi yoksa gelir memurları arasından defterdarlıkça seçilecek birinden); ilçelerde malmüdürünün (varsa müstakil vergi dairesi müdürünün) başkanlığında vergi memurlarından ikisinden;

2. İl özel idareleri bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için illerde özel saymanlık müdürünün (olmayan yerlerde gelir memurunun) ilçelerde özel saymanlık gelir memurunun başkanlığında illerde valiler, ilçelerde kaymakamlar tarafından seçilecek iki üye; belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlar için belediye başkanlarının başkanlığında belediye encümenlerince seçilecek iki üyeden; müteşekkil üçer üyeden kurulur. Bu düzenleme uzlaşma komisyonlarının idari birer kurul olduğu göstermektedir. Kurul haftanın belli günlerinde toplanır. Bu kurulun vergi ve cezalarla ilgili uzlaşma yetkisi Maliye Bakanlığın'ca belirlenir. Kurulun çalışma esasları ile ilgili bazı kurallar VUK'ta yer alır. Kurulların çalışmasının denetimi ile ilgili herhangi bir düzenleme yoktur.

ccc) Uzlaşma ile ilgili değerlendirme ve uzlaşmanın objektifleştirilmesi ve işlerliğinin sağlanması için model önerisi

Vergilendirme alanındaki anlaşmazlıkların yargıya taşınmadan, idari aşamada çözüm yolu olan uzlaşma, vergi mükellefleri tarafından kabul görmektedir. Mükellef ve vergi idaresi için zaman ve para açısından diğer yollara göre daha ekonomik olmasının yanında yargıdaki zamanın uzun olması ve yargı süresinde gecikme faizi ve yargılama giderlerinden tasarruf mükellefi bu yola sevk ediyor diye düşünülebiliriz.

İstanbul'daki Uzlaşma Komisyonu sayısı	51 vergi dairesinde 7 vergi dairesi başkanlığı 1 defterdarlık
94 yılı itibarıyla	
Uzlaşma talep edilen dosya sayısı	397
vergi aslı	2.358.862.858.-
vergi cezası	21.173.430.000.-
Uzlaşılan dosya sayısı	188
vergi aslı	1.516.645.395.-
vergi cezası	780.645.332.-
Uzlaşma vaki olmayan dosya sayısı	19
vergi aslı	96.220.290.-
vergi cezası	292.905.508.-
*Bilgiler ilgili kurumlardan alınmıştır.	

Yukarıdaki tabloya baktığımızda, 1994 yılı itibarıyla bir değerlendirme yapacak olursak, kayıtlı mükellef sayısı 1.829.250, vergi mahkemelerinde açılan dava 2000, uzlaşma talebi ise 397'dir. Bu rakamları birlikte değerlendirdiğimizde uzlaşmanın çok yaygın kullanılan bir yol olmadığını, diğer bir deyişle sistemde filtre fonksiyonuna sahip olmadığını düşünüyoruz.

Çeşitli hukuk sistemlerinde yer alan ve işlevi anlaşmazlıkları yargıya taşımadan çözmeyi hedefleyen kurumun öncelikle hukuksal düzeni netleştirilmelidir. Uzlaşma komisyonlarının çalışmalarının gerçek filtre fonksiyonu sağlaması için de ilgili birimler bünyesinde daimi çalışacak ve sekretaryası olan kurullar biçiminde yeniden yapılandırılmalıdır. Bu kurulun çalışmalarını denetleyecek bir birim olmalıdır. Çünkü bu kurulun vergi aslı üzerinde uzlaşmak gibi bir yetkisi yoktur. Özellikle tarhiyat öncesi uzlaşmalarda tespit edilmiş vergi üzerinde uzlaşmanın neye göre yapıldığını tespit etmek

mümkün değildir. Uzlaşma komisyonlarının çalışmaları objektifleştirilmeli ve denetime açık olmalıdır.

bb) Düzeltme talebinin kabul edilmemesi sonucu yargıya başvuru

Geçerli 722 dosyanın 13'ünde (%1.8) mükellefin düzeltme talebi olmuş, 687 dosyada (%95.2) olmamıştır. Bu taleplerin 4'ü vergi dairesince kabul edilmiş, 9'u reddedilmiştir (Dosyalarda Maliye Bakanlığına şikâyet yolu ile müracaata ait bilgiler yoktur, çünkü bu çalışmanın yapıldığı dönemde şikâyet yolu ile düzeltme talepleri reddedilenlerin davalarını birinci derece mahkemesi olarak Danıştay'da açmaları gerekiyordu). Bu veriler düzeltme yolunda ya anlaşmazlığın çok çıkmadığı, bir diğer deyişle düzeltme taleplerinin vergi idaresince yerine getirildiği ya da düzeltme yapılmadığında yargı yoluna taşınmadığı gibi bir değerlendirme yapmayı mümkün kılmaktadır. Acaba gerçekten böyle mi?

aaa) Düzeltme ve şikâyetin kapsamı ve hukuksal niteliği

VUK 116-126 md. vergi hatalarında düzeltme ile ilgilidir. Vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinde hata yapması durumunda bu idari işlemde hatadır ve idare hatalı işlemi geri alarak düzelterebilir. Vergi hatası, vergi idaresi veya mükellef tarafından ortaya çıkarılır. Vergi idaresi hatayı kendisi tespit ettiğinde VUK'taki ilgili hükümler çerçevesinde düzeltme işlemini yapar. Hatayı mükellef tespit eder ise, hatalı vergilendirme işleminin düzeltilmesi için idareye başvurusu gerekir.

Mükellef için üç olanak vardır. Bunlardan birincisi, işlemi yapan vergi dairesine başvurur. Bu bir işlemde dolayı gene o işlemi yapan kuruma müracaat edilmesi yoludur. Adi dilek-isti'taf yoluyla müracaat⁷⁸ olarak tanımlanır. Hukuksal bir sonucu yoktur. İkincisi, idari başvurunun diğer türü, doğrudan doğruya müracaat olarak tanımlanır ve idarenin belli süre içinde cevap verme yükümlülüğü vardır.

Vermediğinde ise başvurana hukuksal yolları kullanma olanağı sağlar⁷⁹. Üçüncüsü ise, mükellefin düzeltme talebinin rettedilmesi durumunda şikâyet yoludur. Bu müracaat, kararı veren makamın üst merciine yapılır ve hiyerarşik bakımdan en üst makama başvurulur. Yani mükellef vergi dairesi tarafından düzeltme talebinin rettedilmesi durumunda, üst makamı Maliye Bakanlığına müracaat eder. İdari başvuru yollarının vergilendirme işlemlerinde kullanılması ile ilgili kurallar VUK ve İYUK'ta düzenlenmiştir ve çakışmazlar. Şöyleki:

VUK 120-123 arasında düzenlenen maddelerde; mükellef vergi idaresine düzeltme talebi ile başvurduğunda idare değerlendirir ve gerekli görürse düzeltme işlemi yapar, talebi haklı bulmaması durumunda düzeltme işlemi yapmaz. Bu açık, biçimde istitaf yoludur.

VUK 124, I'e göre de vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri rettedilenler şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Bu da üst makamlara başvuru yoludur. Bu düzenleme dava açma süresi geçtikten sonra şikâyet yolunu düzenlemektedir. Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme taleplerinin retti ile ilgili bir hüküm yoktur. Bu boşluk vergi yargısının idari yargı içinde örgütlenmesi aşamasında ortaya çıkmıştır. Çünkü VUK 123, IV fıkra (itiraz ve temyiz komisyonları döneminde) itiraz süresi içinde düzeltme talebinde bulunanların bu talepleri rettedildiği takdirde düzeltme talebi itiraz dilekçesi yerine geçer, şeklinde düzenlenmiştir. Bu, idareye doğrudan doğruya başvurdur. Bu madde vergi yargısının idari yargı içinde örgütlenmesiyle 2686⁸⁰ sayılı yasa ile 1982 tarihinde yürürlükten doğru olarak kaldırılmıştır. Ancak sonradan bu konuda bir düzenleme yapılmadığı için bir boşluk oluşmuştur. Ve yine bu dönemde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda İdari Makamların Sükutu başlığı altında düzenlenen 10,3 ve Üst Makamlara Başvurma başlığı altında düzenlenen 11,4 fıkralarına ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının dü-

zeltilmesi istemleri dışında, bu madde hükümleri vergi uyuşmazlıklarında uygulanmaz” kuralı konulmuştur.

İYUK ile VUK birlikte değerlendirildiğinde, vergi mahkemelelerinde dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulduğunda, düzeltme talebinin dava açma süresini durdurup durdurmayaacağı hakkında bir hüküm yoktur. Yasada boşluk vardır. Danıştay 4. Dairesi'nin 11.7.1985 tarihli ve 2569/1931 sayılı kararı⁸¹ ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 4.5.1987 tarihli ve 11/12 sayılı kararı⁸² ile bu boşluğu doldurmuştu. Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme isteminin retti ve keyfiyetin VUK 123'e göre düzeltme isteyene tebliği halinde, yükümlü İYUK 11'deki dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açabilirdi. 3622 sayılı yasa⁸³ ile İYUK'nun 10,3 ve 11,4 fıkraları “Bu madde hükümleri vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz” şeklinde değiştirilmiştir. Son olarak da 4001 sayılı yasa⁸⁴ ile İYUK'un 10,3 ve 11,4 fıkraları yürürlükten kaldırılmıştır.

VUK 123 maddeye düzeltme talebinin retti veya rettedilmiş sayılacağı hallerde düzeltme başvurusunun dava açma süresini durduracağı ve İYUK 10 ve 11. maddelere düzeltme ile ilgili açık bir hüküm konulması ile işleyebilecek yasal bir düzen oluşturulmalıdır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yine 4001 sayılı yasa 37, b fıkrasında yapılan değişikliklerle, VUK. gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin retdine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarih ve tahakkuk ettiren dairelerin bulunduğu yerdeki “vergi mahkemesi yetkilidir”. Danıştay Kanunu 24, j fıkrasına göre VUK gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin retdine ilişkin işlemlerde “Danıştay ilk derece mahkemesi olarak görevlidir.” Bu iki düzenleme, şikâyet ile ilgili “görevli ve yetkili” “iki farklı yargı organını” göstermektedir. Mahkemelerin görevinin, anlaşmazlığın niteliği ve kıymetine göre bir işe bakabil-

melerini, yetkinin ise bir davaya hangi yerdeki görevli mahkeme tarafından bakılacağını ifade ettiğini, önceki bölümlerde tespit etmiştik. Görevli mahkeme Danıştay, yetkili mahkeme ise işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Bu düzenlemeden sonra Danıştay elindeki dosyaları vergi Mahkemesi'ne göndermiş, vergi mahkemesi görevsizlik nedeniyle Danıştay'a göndermiş, Danıştay tekrar vergi Mahkemesi'ne göndermiş ve vergi mahkemesi ısrar kararı ile Danıştay'a göndermiştir. Sonuçta Danıştay olumsuz görev uyuşmazlığı yaratılamayacağı şeklindeki kararı ile dosyayı vergi Mahkemesi'ne göndermiştir⁸⁵.

Danıştay Kanunu'nun 24, j fıkrasının kaldırılması ve Bölge İdare Mahkemeleri İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesine, şikâyet ile ilgili davalarda vergi mahkemesinin görevli olduğu hükmü ilave edilerek netleştirilmelidir.

Bu kadar karmaşık hukuksal yapının olduğu bir alanda mükelleflerin şikâyet yolunu tercih etmemeleri akıllıca bir davranış olarak nitelenebilir, ancak anlaşmazlıkların yargıya taşınmadan çözümlenmesine olanak sağlayan bu yol acaba çeşitli hukuk sistemlerinde de var mıdır ve işleyen bir yapıya sahip midir, bunun tespitini yapalım:

aaaa) Alman hukuku

Alman Vergi hukuku sistemi içerisinde düzeltme kurumu Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş bulunmaktadır. Sistem, a) Vergi tarhiyatı ve tarhiyata benzer nitelikte idari işlemlerde düzeltme (§173-1777, 164 II, 165 II AO ile bağlantılı şekilde §172 AO'da düzenlenmiştir), b) Diğer idari kararlarda düzeltme (§130, 131 AO uygulanır), c) Bu iki grup için §129 ve 132 AO genel hükümler olarak uygulama alanı bulacaktır. Vergi Usul Kanunu'nda "düzeltme" üst kavramı dört ayrı kavramı içermektedir. Bunlar; a) Kaldırma (Aufhebung), b) Geri alma (Rücknahme), c) İptal (Widerruf), d) Değiş-

tirme (Anderung). Geri alma ve iptal “idari işlemin kaldırılması” üst başlığı altında toplanabilir.⁸⁶ Eğer hukuka aykırı bir idari karar ortadan kaldırılıyorsa “geri alma”, hukuka uygun bir idari karar ortadan kaldırılıyorsa “iptal” söz konusudur. Geri alma yoluyla işlem, yerine bir yenisi konulmaksızın ortadan kaldırılmaktadır. Vergi Usul Kanunu’ndaki geri alma ve iptal farklılığı, esas itibarıyla İdari Usul Kanunu’nu izlediği hükümlerinde (§§130-133 AO) ortaya çıkmaktadır. Buna karşılık vergi tarhına ilişkin düzeltme hükümlerinde (§§164 II, 165 II, 172-177, 207 II AO) kural olarak, hukuka aykırı idari işlemlerle karşılaşılmasına rağmen sadece “kaldırma” dan söz edilmektedir. “Değiştirme” ise, özellikle “para-idari işlemleri” için kullanılan özel bir kavramdır⁸⁷. Değiştirme yolu ile işlem tamamıyla ortadan kalkmamakta, içeriğinin bir kısmını muhafaza etmektedir. İdari işlemin değiştirilmesi iki şekilde olabilir. İdari karar sınırlandırılır veya genişletilir. İdari işlemin sınırlandırılarak değiştirilmesinde şu varyasyonlar gündeme gelirler: Hukuka aykırı bir idari işlem kısmen geri alınabilir (§130 AO), hukuka uygun bir idari işlem kısmen iptal edilebilir (§131 AO), idari işlem daraltıcı şekilde değiştirilebilir (§§ 164 vd. 172 vd.AO). Açık yanlışlıkların (§129 AO) ve hukuki hataların (§177 AO) düzeltilmesiyle bağlantılı olarak da kanun “düzeltme” den bahseder.

bbbb) Fransız hukuku

Mükellef kendisine yapılan tebligattan sonra, vergilendirme işleminin hatalı olduğunu düşünüyorsa hatalı işlemin kaldırılması talebi ile idareye başvurur (reclamation). Yazılı başvuru asıl olmakla birlikte, sözlü başvuru da mümkündür. Mükellefin talebinin haklı bulunması durumunda, hatalı vergilendirme işlemi ile ilgili düzeltme (retressement) işlemi yapılır. Müdürün düzeltmenin yapılmaması durumundaki kararı ile yargı yolu açılır⁸⁸.

cccc) Amerikan hukuku

Hatalı vergilendirme işlemleri çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilir. Mükellef için eksik verginin tamamlanmasını gerektiren hatalı vergilendirme işlemi olabileceği gibi indirim gerektiren işlemler de olabilir. Ek tarhiyat işlemini gerektiren hatalar, mükellef tarafından verilen beyannamelerde matematik veya yazım hataları (mathematical or clerical error) biçiminde olduğunda, hata tanımlanarak hatanın düzeltilmesi (correction) ile ilgili bir yazım programı (Service's Mathematical/ Clerical Error Abatement Program) tarafından gönderilir. Mükellefe başvuracağı ilgili birim ve gerekli bilgiler ilgili mektupta yer alır. Mükellef hatayı kabul edebilir o zaman tamamlayıcı tarhiyat (deficiency assesment) ile problem çözülür, mükellef kabul etmezse itiraz edebilir ve sonra da yargı yoluna gidebilir⁸⁹.

Mükellefe indirim olanağı tanıyan işlemlerde hata yapılmış ise bunlar çeşitli biçimlerde düzeltilir. İndirim (doctrine of equitable recoupment), takas (doctrine of setoff) ve bir başkası tarafından yapılan hatalı işlemlerden korunmayı sağlar (doctrine of estoppel). Bu işlemlerden indirim ve takas önceki yıla ait hatayı düzeltmez gelecek yıla aktarır ve o yıl işleminde yararlandırır. Başkası tarafından yapılan hatalı işlemlerde ise hata dondurulur, doğru sonuç gelecek yıla aktarılır.

Bir başka düzeltme işlemi ise verdiğimiz örneklerden farklıdır. Hatalı işlem kapanan yıla ait olsa bile yasa kuralları gereği düzeltilecektir (mitigation provision). Sadece gelir vergisi için geçerli olan bu yolda çifte indirim, ilave gibi işlemler yapılmışsa (Sec. 1311(a)) idari düzeltme (authorize adjustment) yapılır.

bbb) Düzeltme ve şikâyet ile ilgili genel değerlendirme ve kurumun işlerliğinin sağlanması için model önerisi

Yukarıdaki modellerde düzeltmenin, hatalı vergilendirme işlemlerinde yargıya gitmeden ön aşamada çözmeyi hedeflediği ve iş-

lerliği olan bir kurum olduğu da görülmektedir. Ülkemizdeki modele ve araştırma verilerine baktığımızda işletilmesi zor bir kurumdur. Sistem için filtre fonksiyonuna sahip olan düzeltme kurumunun işlerliği sağlanmalıdır. Öncelikle mükellefin etkin biçimde kullanabileceği bir hukuk düzeni oluşturulmalıdır. Sonra da vergi idaresinin bu alanda verdiği hizmet belirlenmelidir.

Araştırma sürecinde vergi dairelerinden mükelleflerin bir yıl içinde ne kadar düzeltme talebinde bulunduğu ve vergi dairesince bunların ne kadarının düzeltildiği ile ilgili sorularımıza yanıt alamadık. Çünkü düzeltme ile ilgili ayrı kayıtları olmadığını belirttiler. O halde vergi dairesince neyin vergi hatası olarak kabul edildiği bilmediğimiz gibi ne kadar hatalı vergilendirme işlemi yapıldığını da bilmiyoruz. Bunun aşılması için vergi daireleri bünyesinde düzeltme seksiyonu oluşturarak, bu bölüm tarafından rettedilen düzeltme taleplerinin şikâyet yolu ile hiyerarşik yapı içinde, üst makam Maliye Bakanlığı'na taşınabileceği bir üst yapı oluşturulmalıdır. Bu yapılanmada da hem vergi idaresinin düzeltme talebinin retti hem de Maliye Bakanlığı'nın talebi retti hallerinde yargı yolu açık olacak bir hukuk düzeni oluşturulmalıdır.

cc) Doğrudan yargıya başvuru

Sistemimizde vergi mahkemelerinde dava açmak için önce idareye başvuru zorunluluğu yoktur. Bu nedenle isteyen mükellef vergi idaresinin işleminden sonra vergi mahkemelerinde dava açabilir. Araştırmada yargıya taşınan anlaşmazlıklarda, mükellefin anlaşmazlıkların barışçıl çözümüne olanak sağlayan idari başvuru yollarını denemeksizin, 804 dosyada doğrudan dava yolunu tercih ettiği belirlenmiştir.

aaa) Davacı ve davalı

VUK 377 maddeye göre, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi

mahkemesinde dava açabilirler. Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarının tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. İYUK 2,1,a fıkrasındaki; idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için “menfaatleri ihlal edilenler” tarafından açılan iptal davaları, şeklindeki düzenleme 4001sayılı yasa⁹⁰ ile “...kişisel hakları ihlal edilenler” olarak değiştirilmiştir. Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen bu düzenleme⁹¹ sonucunda yeni bir yasa yapılmamıştır. İYUK 2,1, b fıkrasında da “ kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar “ kavramı vergi mahkemelerinde dava açabilecekler ile ilgili sınırı çizecektir. VUK ve İYUK’un birlikte oluşturdukları hukuk düzeninde, VUK 377 maddede sayılanlar, İYUK 2,1,b fıkrasında yer alan kavramların içeriğini oluşturur.

VUK. 378 maddeye göre, vergi mahkemelerinde dava açabilmek için verginin tarih edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanununun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur. Bu düzenlemeye göre, dava dosyalarında önce kimlere ihbarname çıkarıldığının tespiti yapılmıştır, çünkü mükellefin ancak ihbarname çıkarıldığında yapılan işlem ile bilgisi olmaktadır. Daha sonra da açılan davalarda da kimlerin davacı olduğunu tespit edilecektir.

Araştırmada davacı konumunda olanların hepsi vergi mükellefi veya eşdeğer kavramlar olup, vergi idaresinin davacı olduğu dosyaya rastlanmamıştır.

Vergi idaresince kendilerine ceza ihbarnamesi çıkarılanlar

Vergi mükellefi	568
Vergi sorumlusu	28
Şirketin kurucu ortağı	3
Davacının ortağı	1
Şirketin yönetim kurulu üyesi	8
Mirasçı	2
Şirket	2
Gayrimenkulün diğer ortağı	1
Tasfiye memuru	1
Malik sıfatı bulunmayan	1
Kooperatif	1
Yeddiemin	1
Toplam	617

Yukarıdaki sonuçlar vergi idaresinin ihbarnameyi ağırlıklı olarak vergi mükellefine çıkardığı, ancak vergi hukukunun problemlili konularından olan vergi sorumlusu ve kanuni temsilcilerle ilgili konularda ihbarname çıkarmada özenli olmadığı görülmektedir.

VUK 8,2 fıkrada vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir ve 4 fıkrada da bu kanunun müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir, şeklinde tanımlanmıştır. VUK’un oluşturduğu hukuk düzeninde mükellef dışında vergi sorumlusunun olduğu ve belli koşulların varlığı altında da mükellef ve sorumlunun aynı statüde değerlendirildiğini görmekteyiz. Yukarıdaki tabloda vergi sorumlusuna çıkarılan tebligatlar vardır. Problem, vergi sorumlusunun, verginin kesilip yatırılması ile ilgili sorumluluğu vergi idaresinin talep hakkını doğururken, vergi sorumlusunun yargı yolu-

na başvurması ile ilgili açık kurallar olmayışından hatta yargı organlarının da bu yolu açık tutmayışından kaynaklanmaktadır. VUK'un oluşturduğu hukuk düzeninde vergi sorumlusu, vergi muhatabı, ceza sorumlusu kavramları içeriği net olmayan kavramlar olduğu için yargı yoluna başvuruda davada taraf olma yeteneği ile ilgili problemler doğurmaktadır. Bu kavram karmaşasının giderilebilmesi için vergi ödevlisi üst başlığı altında,⁹² vergi sorumlusu, muhatap ve vergi yükümlüsü kavramlarının içeriğini netleştirerek, bu kişilere yasanın yüklediği ödevler çerçevesinde yargı yolunu İYUK'taki "menfaat" kavramı ile paralelleştirerek açmak gerektirir.

VUK'ta kavram karmaşasının olduğu alanlardan biri de kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile ilgilidir. Yukarıda verilen tabloda şirket, şirket kurucu ortağı ve şirket yönetim kurulu üyesi gibi farklı kişilere ihbarname çıkarıldığı görülmektedir.

VUK 10. maddede tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir, şeklinde düzenlenmiştir. Problem şirketler konusunda çıkmaktadır. Tüzel kişiliği olan şirketlerde vergi ve buna bağlı alacaklar için öncelikle şirket tüzel kişiliğine, ondan alınamaması durumunda da kanuni temsilcilere gidilmesi gerekir. Ancak vergi idaresi, şirketler ile ilgili ihbarnameleri, yukarıda da görüldüğü gibi yönetim kurulu üyeleri, şirket ortakları gibi şirketle bağlantılı gördüğü kişilere çıkarmaktadır. Bu da ilgili kişilerin yargı yoluna başvurması, vergi idaresinin tekrar ihbarname çıkarması gibi bir süreci yeniden başlattığı için vergi alacağının tahsilini geciktirmektedir. O halde vergi idaresinin daha özenli olması gerekmektedir.

Vergi mahkemelerinde dava açanlar

Vergi mükellefi	556
Vergi sorumlusu	52
Vergi muhatabı	2
Ceza sorumlusu	2
Şirket adına	30
Tasfiye memuru	12
Ehliyetsiz kişi1Mirasçı	3
Muhtarlık1Ticaret odası	2
Apartman yöneticisi	1
Diğer	1
Avukat tarafından vekaleten	233
Toplam	896

Yukarıdaki tabloda davacının vergi mükellefinin kendisi olduğu, ancak yukarıda verdiğimiz kavram karmaşası nedeniyle bahsi geçen kişilerin davacı statüsünde olduğu görülmektedir.

| bbb) Dava konusu işlemler

VUK 20. maddede verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir, şeklinde tanımlanmıştır. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55. maddesi, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur, şeklinde düzenlenmiştir. Bu iki düzenlemeye göre, vergi idaresi vergilendirme işlemini tarh ile başlatır ve tahsil ile devam ettirir. Tarhiyat işlemi idari bir işlemdir ve buna bağlı yapılan tahsilat işlemi de bir idari iş-

lemdir. İYUK 2. maddede idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptal davası açabilecekleri belirlenmiştir. VUK, AA-TUHK ve İYUK'un oluşturduğu hukuk düzeninde vergilendirme işlemlerine karşı tarh ve tahsil aşamalarında İYUK çerçevesinde idari işlemin iptali istenebilecektir.

Tarhiyatın terkini	625
Ödenen verginin iadesi	35
Ödeme emri	193
Diğer	42
Cezanın kaldırılması	16
KDV iadesini geri alma	1
İşgal harcı	1
Gecikme faizinin kaldırılması	4
Harç katılım bedeli	2
Faturanın iptali ¹ Tazminat	2
İhbarnamenin iptali	1
İhtirazi kayıtla verilen beyanname	1
Haciz	3
İhiyati haciz	2
Teminat mektubunun paraya çevrilmesi	1
Belediye meclis kararının iptali	2
İlan ve reklam vergisi	1
Arsa birim fiyatı tespiti	3
İşyeri kapatma	1
Toplam	895

Yukarıdaki tabloya baktığımızda birinci sırada (% 70.5) tarhiyatın iptali amacıyla açılan davalar yer almaktadır. Vergi mükellefinin tar-

hiyat işleminin yapılmasından sonra, idareyle uzlaşma ya da düzeltme yollarını denemeden doğrudan yargı yolunu denemiş olması, idareyle anlaşma olanağının baştan mümkün olmadığını görmesi ya da yapılan işlemin gerçekten hukuka aykırı olduğunu düşünmesi ile açıklanabilir. Buradan çıkan bir diğer sonuç da vergi mükellefinin icra aşamasını beklemediğidir.

İkinci sırada (% 21.5) ödeme emrinin iptali talepleri yer almaktadır. En fazla anlaşmazlık çıkan maddeler arasında AATUHK. 55. ve 58. maddeler yer almaktadır. Ödeme emrine karşı açılan davalarda korunma işlemi çok azdır. 3 dosyada teminat istenmiş, 2 dosyada ihtiyati haciz, 3 dosyada haciz yapılmış ve 1 dosya ise teminat mektubunun paraya çevrilmesi ile ilgilidir. Kefalet ise hiçbir dosyada görülmemektedir. Bu sonuçlar vergi idaresinin alacağı ile ilgili çok az endişe taşıdığını düşündürüyor.

Üçüncü sırada 35 dosya (% 4) ile ödenen verginin iadesi gelmektedir. Dosya sayısı az olmakla birlikte, mükellefin vergi dairesine ödediği verginin haksız olduğunu düşünmesi durumunda yargı yolu ile geri almayı denemesi, önemsenmesi gereken bir konudur.

Tabloda ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine açılan davalar da görülmektedir. 637 geçerli dosyadan 28 dosyada dava ihtirazi kayıtla verilen beyannameden sonra açılmıştır. Rakama baktığımızda mükellef tarafından çok kullanılan bir yol olmadığını düşünüyoruz. Kullanılmama nedeni kavramın bilinmiyor olmasından kaynaklanabilir. Çünkü ihtirazi kayıtla beyanname verme kavramı vergi kanunlarında ve Vergi Usul Kanunu'nda yer almamaktadır. İYUK 27,3. fıkrada ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemler için açılan davaların tahsilat işlemini durdurmayacağını, bunun için yürütmenin durdurulması gerektiği, düzenlemiştir. İhtirazi kayıt ile beyan kurumu, mükellefler, vergiye tabi olup olmadığı hususunda tereddüt ettikleri matrahları, kaydi ihtirazi ile beyan etmekte ve bunun üzerinden salınan vergiye itiraz etmektedirler⁹³.

Vergi Usul Kanunu 378. maddede mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacağı kuralı yer alırken Danıştay bu yolu açık tutmaktadır. Bizim gibi vergi mevzuatında değişikliklerin sık yapıldığı bir ülkede, mükellefleri koruması açısından önemlidir.

4 dosyada gecikme faizinin kaldırılması talebi yer almaktadır. 9 dosyada uzlaşma sağlanmış olmasına rağmen dava açılmış olduğunu önceki bölümlerde tespit etmiş durumdayız. O halde bu 9 dosyadan 4'ünün vergi dairesinin uzlaşma sonrası gecikme faizi uygulanması nedeniyle yargıya taşınmış olması gerekir. Çünkü gecikme faizi bir fer'idir ve bağlı olduğu alacak ile ilgili başlık altında görülür. VUK 112. maddeye göre, uzlaşılan vergilerde gecikme faizi, uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar uygulanır hükmü yer alır. Yukarıda tespit ettiğimiz dosyalar, vergi dairesinin uzlaşma tutanağının imzalanmasından sonra gecikme faizi tahakkuk ettirmesi üzerine yargıya taşınmıştır. Dosya sayısı az olmakla birlikte, mükelleflerin haksız olduğuna inandıkları hiçbir ödemeyi yapmayarak yargıya taşınmaları açısından önemsenmesi gereken bir konudur.

Arsa birim fiyatının tespiti ile ilgili 3 dosya vardır. VUK mükerrer 49. maddeye göre arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespiti yaparlar. Bu takdirlere karşı çeşitli kurum ve kuruluşların dava açma hakkı vardır. Vergi mahkemelerinde dava açma süresi 15 gündür. Burada görülen üç dosya takdir komisyonlarının arsa birim fiyatı ile ilgili takdirlerine karşı Ticaret Odası ve muhtarlık tarafından açılmıştır.

ccc) Davaya konu olan vergi türleri

Ülkemizde kurum kavramının yerleşik bir yapıya sahip olmaması vergilendirme alanında da kendini göstermektedir. Vergilendirme alanında geniş tabana sahip olan vergi türü Gelir Vergisidir. Nitekim vergilerin bütçe içindeki paylarına bakıldığında en bü-

yük payla Gelir Vergisi, sonra Katma Değer Vergisi gelmektedir. Ancak yukarıdaki tabloya bakıldığında, araştırmanın yapıldığı dönemde Anayasa Mahkemesi önüne getirilen Net Aktif ve Ekonomik Denge Vergileri ile ilgili davalar da görülmektedir.

Gelir Vergisi	346
Kurumlar Vergisi	98
Katma Değer Vergisi	279
Net Aktif Vergisi	3
Ekonomik Denge Vergisi	3
İlan ve Reklam Vergisi	14
Damga Vergisi	55
Eğlence Vergisi	15
Emlak Vergisi	32
Veraset ve İntikal Vergisi	1
Banka ve Sigorta Vergisi	7
Gider Vergisi	1854
İşgaliye harcı	16
Tapu harcı	2
İşyeri açma harcı	4
Kazı harcı	123
Yol için katılma payı	3
Harcamalara katılma payı	25
Belediye ekmek etiketi	44
Belediye atık su	2
Cüruf ve atık bedeli	3
İlan asma tahsis ücreti	77
Toplam	896

Davaya konu olan suç türleri

Kaçakçılık	512
Ağır kusur	118
Kusur	102
Usulsüzlük	19
Özel usulsüzlük	20
İşyeri kapatma	1
Diğer	31
Toplam	803

Yargıya taşınan anlaşmazlıklardan her dosyada yer alan anlaşmazlık maddelerinin sıralamasında 1,2,3,4,5. sıralarda cezalarla ilgili en fazla anlaşmazlık konusu olan maddeler;

VUK. 344	Kaçakçılık
VUK. 345	Kaçakçılıkta ceza
VUK. Mük. 347	Ağır kusur
VUK. 349	Ağır kusurda ceza

En fazla kullanılan kanun maddeleri içinde VUK 344. madde birinci sırada yer almaktadır. VUK 345. maddeye göre kaçakçılık yapan mükellef veya sorumlulara, kaçырdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilir. VUK 349 a fıkrasına göre ziyaa uğratılan verginin iki katı tutarında, VUK Mükerrer 349. maddeye göre de ziyaa uğratılan verginin % 50'si tutarında vergi cezası kesilir. Sonuçta vergi dairelerinin en fazla kestiği cezanın kaçakçılık suçuna ait olduğu görülmektedir. Neden?

Bu maddeler, vergilendirme alanında vergi idaresinin ceza kesme ve tahsil için yapacağı işlemler ile ilgili kuralların düzenlendiği kanun maddeleridir. Yine bu maddelere baktığımızda, üzerinde en fazla tartışılan ve en fazla değişikliğin yapıldığı maddelerdir. Yapılan her yasal değişiklik vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine yönelik gerekçeler taşırken, sonuçları bir önceki düzenlemeden farklılıklar getirmemekte, yeniden ve tekrar yeniden değişikliğe gidilmektedir. O halde birinci olarak; yasa koyucunun vergi kayıp ve kaçığının tespitinde isabetli davranmadığı için yapılan düzenlemelerin bir yasa için çok kısa denilebilecek zaman diliminde aşınarak tükendiğini, ikinci olarak; idarenin yasa koyucu tarafından belirlenen kuralları iyi uygulayamadığı, bunların nasıl uygulanacağını yargıya taşınan anlaşmazlıkların sonucuna göre belirlendiği söylenebilir.

İkinci olarak, ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarının çok yüksek olduğu ve vergi denetiminin de kayıtlı mükelleflerin bir bölümü üzerine yoğunlaştığı bilinmektedir. Bu iki gerçek, vergi idaresinin kayıp ve kaçakları, kayıtlı mükellefler ile telafi etmek yolunu seçtiği ve mükellef yargıya gitmediğinde de kesinleşmesi nedeniyle “alınabilirlik” payı yüksek olduğu için bu yolun seçildiği düşünülebilir.

ddd) Dava sonuçları

Vergi mahkemelerinin esas hakkındaki kararları geçerli 854 dosyada aşağıdaki gibidir:

Kabul	518
Red1	33
Kısmen kabul/kısmen red	93
Süre/görev yönünden red	53
Karar vermeye yer olmadığı	35
Davanın açılmamış sayılması	8

İşlemden kaldırma	2
2577-15/5'e göre red	3
Dilekçe ret1Davacının feragati	4
Davalının feragati	3
Aynı dilekçe birden fazla dava	1
Diğer	

Vergi mahkemesinin kararına karşı 251 dosyada Bölge İdare Mahkemesi'ne yapılan itirazların 32'si vergi mükellefi tarafından, 219'u vergi idaresi tarafından yapılmıştır. BİM 230 dosyada itirazı reddederek vergi mahkemesinin kararını onaylamış, 18 dosyada itirazı kabul ederek vergi mahkemesinin kararını bozmuştur. Bu kararlara karşı BİM, de 1 dosyada mükellef, 6 dosyada vergi idaresi karar düzeltme talebinde bulunmuştur. BİM, 1 kabul 6 red kararı vermiştir.

Vergi mahkemesinin kararına karşı 310 dosyada temyiz talebi vardır. Bunların 68'i mükellef tarafından, 263'ü vergi dairesi tarafından istenmiştir. 21 dosyada mükellef ve vergi dairesi birlikte temyiz talebinde bulunmuştur. Danıştay 256 dosyada temyiz talebini reddilmiş, vergi mahkemesinin kararını onamış, 6 dosyada temyiz talebi ret, düzelterek onama, 40 dosyada temyiz talebi kabul edilerek, vergi mahkemesi kararı bozulmuştur.

Danıştay'da 10 dosyada vergi mükellefi, 52 dosyada ise vergi dairesi karar düzeltme istemiştir. Sonuçta ise Danıştay 2 kabul, 60 red kararı vermiştir. Danıştay'da yargılamanın yenilenmesi ve karar açıklaması talepleri yoktur. Yanlışlıkların düzeltilmesi 1 dosyada mükellef tarafından istenmiş ve mükellefin talebi Danıştay tarafından kabul edilmiştir.

Sonuç: Mükellef yargıda haklı çıkmakta, vergi dairesi ise kaybetmektedir. Açılan davalarda tek hâkim yetkisinde olanlara karşı BİM yapılan itirazları 219 dosya ile vergi dairesi ve yine kararlarına kar-

şı karar düzeltmeyi 6 dosya ile vergi dairesi talep etmiştir. Kurul yetkisinde olan davaların Danıştay'da temyizi 263 dosyada vergi dairesi ve yine Danıştay'da karar düzeltmeyi 51 dosya ile vergi dairesi talep etmiştir. Burada mükellefin çok açık biçimde vergi yargısına güvendiği, anlaşmazlığın çözümünü alt mahkemede bitirdiğini, vergi dairesinin ise mümkün gördüğü son aşamaya kadar kanun yollarını kullandığını görmekteyiz.

2. Zamanı para ile ölçmek-vergi yargılama sürecini vergi mükellefi veya vergi idaresi tarafından katlanılan ekonomik külfet ve telafi mekanizmaları ile ölçmek

a) Vergi yargılama süreci

Vergi mükellefinin dava dilekçesini vermesi ile başlayan yargılama süreci, belli bir zaman diliminden oluşmaktadır. Tarhiyata karşı açılan davalarda yargılama süreci, vergi mükellefine "vergi borcunu ödememe-başka alanlarda tasarruf etme" olanağı sağlamaktadır. Vergi idaresi ise dava konusu vergi alacağı kadar bir miktarı, yargılama sürecinde tahsil edemeyecektir. Bunun anlamı dava konusu parasal değer kadar "gelir kaybı-kamu hizmetlerinin finanse edilememesi" söz konusudur. Paranın değer kaybının yüksek olduğu ülkemizde, vergi kaybına paranın değer kaybını da eklemek zorunludur. O halde yargılama sürecinin uzun ya da kısa olması ile verginin parasal değerindeki kayıpların çok ya da az olması arasında bağlantı vardır. Araştırma verilerine göre önce bu süreci sonra da bu süreçte katlanılan külfet ve telafi mekanizmalarını tespit edelim:

aa) Dava açma süresi

İYUK 7. maddeye göre dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilemeyen hallerde vergi mahkemelerinde otuz gündür. Bu süreler vergi resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve

bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğ; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihten başlar.

İYUK 7. maddede, “özel kanunlarda ayrı süre gösterilen hallerde dava açmanın özel süreye tabi olacağı” düzenlenmiştir. Bunlara örnek, VUK Ek 7,4. fıkrada, uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün olarak uzar. Bir başka örnek ise AATUHK 58. maddede ödeme emrine itiraz süresi 7 gündür.⁹⁴

Mükellef vergi mahkemelerinde dava açmak istiyorsa bu sürelerle uygun davranmak zorundadır, çünkü dava açma süresi hak düşürücü süre niteliğindedir ve süresinde kullanılmayan dava hakkı düşmekte ve yargı yolu kapanmaktadır.⁹⁵

bb) Dilekçeler üzerinde ilk inceleme

İYUK 14'üncü maddeye göre, dilekçeler, mahkeme başkanının veya hâkimin havalesi ile kaydolunur. Mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından; görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet gibi konularda ön incelemeye tabi tutulur. Bu süreç 15 gündür. Hâkim tarafından yapılan bu inceleme sonunda dilekçeler tebligata çıkarılır. 811 dosyada (dosyaların bir bölümü Danıştay ve BİM dönüşleri yeni esas ve karar numaraları ile incelendiği için bu bilgiler yoktur) dilekçeler üzerinde ilk inceleme sonucu verilen kararlar aşağıdaki gibidir:

Karşı tarafa tebliğ	716
Gerçek hasıma tebliğ	10
Görevli yetkili mahkemeye gönderme	4
Yürütmeyi durdurma	7
Davanın esas yönünden reddi	46
Harç pulu ve tebligat eksikliği	3
1 dilekçe red 2 dilekçe red	2
Yenilenmek üzere dilekçe	6
Dilekçe red ayrı dava	2
Toplam	796

Dilekçeler üzerinde ilk incelemede verilen ret kararlarının nedenleri ise aşağıdaki gibidir:

Red	
Görev ve yetki	3
Ehliyet yönünden	4
Vergi davasına konu değil	1
Süre aşımı	26
Tek dilekçeyle ayrı dava	3
Dilekçe reddi	11
2577/3 ve 5'e uygun değil	8
İdare Mahkemesi'ne gönderme	2
2577/15,5	1
Yanlışlıkların iki kez tekrarlanması	1
2577/14,3 ve 15.1D'ye aykırı	3
Davanın açılmamış sayılmasına	1
Tebliğ tarihi belirtilmemiş	2
Toplam	66

Yukarıdaki tablodaki sonuçlar dilekçeler üzerindeki ilk inceleme sonucunda mahkemelerin verdiği kararları göstermektedir. İlk inceleme, yargılama sürecinde dava dilekçelerinin tebliğ çıkmadan önce birtakım eksikliklerinin giderilmesini sağlayarak, filtre görevi yapar.

İYUK.15. maddeye göre ilk inceleme sonucunda tek hâkimle verilen kararlara karşı BİM’de itiraz, kurul kararlarına karşı ise Danıştay’da temyiz mümkündür. İlk inceleme kararlarına 10 dosyada itiraz edilmiştir. 9’u mükellef, 1’i vergi dairesi tarafından yapılmıştır. İlk incelemeye itiraz nedeni 1 dosyada görev ve yetki dışı bir işe bakılmış olması, 9 dosyada ise, kanuna ve usule aykırı karar verilmesi olarak belirtilmiştir. BİM ilk incelemeye yapılan itirazları rettedmiştir.

İlk inceleme kararları 12 dosyada temyiz edilmiştir. 12’si vergi mükellefi, 2’si vergi dairesi tarafındandır. O halde 2 dosyada iki tarafın temyiz talebi vardır. Temyiz nedeni 1 dosyada görev ve yetki dışı bir işe bakılmış olması, 11 dosyada kanuna ve usule aykırı karar verilmesi olarak belirtilmiştir. Danıştay 2 dosyada temyiz istemini kabul etmiş, 10 dosyada rettedmiştir.

cc) Dosyaların tekemmülü

Dilekçeler üzerinde ilk incelemeden sonra, dilekçeler tebliğata çıkarılır. İYUK’un 16. maddesine göre, dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma, davacıya tebliğ olunur. Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneği idarenin savunması ile birlikte ilgili mahkeme başkanlığına gönderilir.

Layihalar teatisinde süre ne kadardır? İYUK 16,4’e göre, taraflar yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde cevap verebilirler. Mükellefin dava dilekçesinin vergi dairesi tebliğinden itibaren, idare 30 gün içinde cevap (savunma) verebilir. Vergi idaresinin cevabının mükellef tebliğinden sonra mükellef 30 gün içinde cevap verebilir. Mükellefin cevabının vergi dairesine tebliğ

ğinden itibaren vergi idaresi 30 gün içinde cevap (ikinci savunma) verebilir. Bu süreç, tebliğlerden itibaren, toplam 90 gündür. Bu konudaki araştırma verilerini değerlendirelim:

Vergi mükellefinin dava dilekçesinin vergi dairesine tebliği üzerine (684 dosyada) vergi dairesi 712 dilekçeye cevap vermiş ve 401 dosyada vergi dairesi cevap ile birlikte işlem dosyasını göndermiş, 246 dosyada göndermemiştir. Vergi dairesi cevabı 642 dosyada ortalama 27 günde vermiştir (Burada geçerli dosya sayısının verilerden az olması, tebligatların bir bölümünün elden yapıldığını gösteriyor). Vergi dairesinin cevabının mükellefe tebliği üzerine, mükellef 262 dosyada cevap vermiş, 380 dosyada cevap vermemiştir. Mükellef ortalama 25 günde cevap vermiştir. Mükellefin cevabının vergi dairesine tebliği üzerine vergi dairesi 30 dosyaya cevap vermiştir. Ortalama cevap süresi 36 gündür.

İlk inceleme 15 gün, layihalar teatisinde tebligattan itibaren 90 gün. Toplam 105 gün İYUK'un koyduğu sürelerdir. Bu sürelere tebligat süresi ve cevaplar geldiğinde onları tebligata çıkarma sürelerini de ilave etmemiz gerekiyor. Bu süreç tamamlandığında dosya tekemmül etmiş, yani yargıç artık dosya üzerinde çalışılabilecek hale gelmiş olur. Şimdi araştırma sonuçları ile yasal süreyi karşılaştıralım:

772 dosyada ortalama tekemmül süresi 119 gündür. (4 ay) Tebligat süresi ortalama 18 gündür. Yukarıda vergi dairesinin cevabının mükellefe tebliği üzerine mükellefin az sayıda dosyaya cevap verdiği, daha sonra da mükellefin cevabının tebliği üzerine de vergi dairesinin de az sayıda dosyaya cevap verdiğini tespit etmiş idik. O halde layihalar teatisi ağırlıklı olarak, mükellefin cevap süresi olan ikinci otuz günden sonra tamamlanmaktadır. Bir dilekçe 27 (vergi dairesinin cevap süresi)+35 (17+18 asgari iki tebligat süresi)+25 (mükellefin cevap süresi vermediğinde, 30 gün)+ 14 (7+7, mahkeme kalemlerinde posta haftada bir gün yapılmaktadır, asgari iki tebligat süresi)=101 gündür. Buna göre bir dosya tebligat ve cevap verme süreleri dışında 18 gün yargıç ve kalemde kalmaktadır. Bu ilk inceleme ve kalemde işlem yapma

süresidir. O halde dosyaların tekemmül süresi, yasal süreten (üzerine tebligat süreleri koyduktan sonraki süreten) daha kısadır. Bu sonuçlara göre vergi mahkemesinde açılan bir davada yargıç veya heyet ortalama 4 ay sonra dosya üzerinde çalışmaya başlamaktadır.

İYUK. 20,5 fıkrasına göre de dosyalar tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır. Şimdi bu süreci tespit edelim:

dd) Duruşma

İYUK 17,1 fıkraya göre, vergi mahkemelerinde açılan, tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 10 milyon lirayı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır. Duruşma davetiye-leri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir ve İYUK 19 maddeye göre de duruşmalı işlerde duruşma yapıldıktan sonra 15 gün içinde karar verilir. VUK mükerrer 378. maddede, Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri ve muhasebecisini de dinler.

Araştırmada geçerli 858 dosyanın 145'inde (%16.9) duruşma kararı vardır. 140 dosyada taraflar duruşma talep etmiş, 137 dosyada talep kabul edilmiş, 8 dosyada ise mahkeme re'sen duruşma kararı vermiştir. 101 dosyada davacı ve davalı duruşmaya katılmış, 12 dosyada sadece davacı katılmış, 23 dosyada sadece davalı katılmış, 9 dosyada ise iki taraf da katılmamıştır. Mükellef duruşmada 89 dosyada avukat tarafından temsil edilmiş, 47 dosyada avukat katılmamıştır. 5 dosyada mükellefin mali danışmanı duruşmaya katılmıştır. 116 dosyada vergi dairesi temsil edilmiş, 5 dosyada inceleme elemanı duruşmaya katılmıştır.

Bu sonuçlara baktığımızda, vergi mahkemesinde duruşma talebinin yüksek olmadığı, davanın dosya üzerinde sürdüğü biçiminde bir değerlendirme yapmak, vergi yargısının yapısına uygun bir yorum olacaktır.

ee) Ara kararları

Dosyaların tekemmülünden sonra, İYUK 20. maddeye göre yargıç dosya üzerinde çalışmaya başlar. Yargıç bakmakta olduğu davalara ait her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapabilir. Taraflardan ve çeşitli kurumlardan bilgi isteyebilir. Bu ara kararları ilgililer yerine getirmek zorundadırlar. Getirmedikleri takdirde sonuçlarına katlanmak durumundadırlar. Aslında ara kararlar, dosyayı karara hazırlamakla birlikte, alınan kararlardaki işlemlerin yapılması için ek süreler de gerektirdiği için yargılama sürecini uzatmak gibi olumsuz bir etkiye de sahiptirler. Vergi mahkemelerinde yargıç hangi konuda ara kararı veriyor araştırmaya sonuçlarına göre tespit edelim:

Dosya ve belge istenmesine	223
Keşif	10
Bilirkişi	16
Delil tespiti	6
Ek süre verilmesi	16
YD talebi	4
Duruşma talebi	1
Toplam	270

Mahkemelerin ara kararlarına baktığımızda, 223 dosyada dosya ve belge istenmesi ve 16 ek süre talebi olan dosyalar vergi dairesinin cevap dilekçesi ile birlikte göndermediği mükellefe ait işlem dosyalarıdır. Mükellefin işlem dosyası gönderilmediği sürece yargıcın çalış-

ması mümkün olmayacağı için dosyaların gönderilmesi için 30 günlük ek süre verilmektedir. Bu da karar sürecinin uzamasına neden olan faktörlerden biridir. Vergi dairesinin bu konuda daha özenli olması, yargılama sürecinin hızlanmasını sağlayacaktır.

Taraflar 12 dosyada dava dilekçelerinde yer almayan delilleri ileri sürmüşlerdir. İYUK 21. maddeye göre, dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse kabul ve karşı tarafa tebliğ edilir. Mahkeme 11 dosyada bu delilleri kabul etmiştir. Bunun anlamı mahkeme, delillerin dilekçe ve savunmalarla verilmesine imkân olmadığına kanaat getirmiştir. Ayrıca mahkeme 24 dosyada delillerin re'sen araştırılmasına karar vermiştir.

Açılan davalarda, geçerli 827 dosyanın 16'sında (%1.9) bilirkişiye başvurulmuştur. İYUK 31,1 maddeye göre bilirkişi seçimi mahkeme veya hâkim tarafından re'sen yapılır. Vergi mahkemelerinde bilirkişiye başvuru konularında bilirkişi meslekleri şöyledir:

Öğretim üyesi	1
Devlet/emlak eksperti	2
Özel/bayi1 Özel/mimar	5
Özel/müşavir	5
Özel/mühendis	2
Toplam	16

Yukarıdaki tabloya göre, bilirkişiye fazla başvurulmadığı, başvurulduğunda da gerçekten uzmanlık alanı gerektiren konular olduğunu düşünüyoruz. Bilirkişi raporlarına 5 dosyada itiraz edilmiş, bunun 3'ü mükellef, 3'ü de vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmiştir. 5 dosyada itiraz olduğuna göre, mükellef ve vergi dairesinin aynı bilirkişi raporuna birlikte itiraz ettiklerini düşünüyoruz. Yapılan itiraz-

ların 3'ü yerinde görülmemiştir. Bundan sonra ikinci ve üçüncü bilirkişi talebine rastlanmamıştır. Bilirkişi seçilen dosyalarda, bilirkişilerin kararın tebliğinden itibaren ortalama 28 günde raporlarını teslim ettikleri görülmüştür. Bu sonuçlar bilirkişi seçiminde mahkemelerin, raporların tesliminde de bilirkişilerin özenli davrandıklarını göstermektedir.

İYUK 58. maddeye göre taraflar idari dava açıldıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan vergi mahkemelerinden isteyebilir. Ara kararları içinde 6 delil tespiti vardır. O halde bunlar dava açıldıktan sonra istenen delil tespitleridir.

ff) Yürütmeyi durdurma

İYUK 27,3'e göre, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinde yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsilat işlemini durdurmaz, bunların hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir. Vergi mahkemelerinde açılan davaların büyük bölümünün tarhiyata karşı açıldığını yukarıki bölümlerde tespit etmişdik. O halde bunlar da yürütme kendiliğinden duracaktır. Geçerli 848 dosyanın 170'inde YD talebi vardır. Bunlar çalışmanın önceki bölümlerinde tespit ettiğimiz ihtirazi kayıtla verilen beyannameler (28) ve ödeme emrine karşı açılan davalar (193) hakkındadır. Vergi mahkemesinde YD ortalama 26 günde (geçerli dosya 157) verilmiştir.

YD ilk karar		
İncelenmeksizin red		15
İncelenerek red		8
Davalının savunmasının alınmasına		117
Kabul		7
YD hususunda karar vermeye yer olmadığı		23
YD ikinci karar		
Red		28
Kabu		147
Davalı idare yeterli cevap vermemiş		11
YD hakkında karar vermeye yer olmadığı		2
Sürelî YD		1
YD üçüncü karar		
Red		7
Kabul		5

İYUK 27,6. fıkraya göre, yürütmenin durdurulmasını talep edenler, yürütmenin durdurulması hakkında verilen kararlara, kararın tebliğinden itibaren 7 gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edebilirler. İtiraz edilen merciler dosyanın kendilerine gelmesinden itibaren 7 gün içinde karar vermek zorundadırlar. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir. YD kararına 14 dosyada itiraz edilmiştir. Bu itirazların 5'i mükellef, 9'u vergi dairesi tarafından yapılmıştır. Bu itirazların 14'ü reddedilmiştir.

İYUK 27,5. fıkrasına göre, yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir, ancak durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Vergi mahkemesi YD taleplerinden 11'i için teminat gösterilmesini istemiştir.

gg) Karar

Dosyanın tekemmülünden sonraki aşamalarda duruşma var ise 30 gün ve tebligat için 18 gün, belge eksikliği durumunda bunun tamamlanması için 30 günlük süre verilmektedir. O halde bu tür dosyalarda 68 gün dosyanın tekemmülünden itibaren işlemlerin tamamlanması için geçmektedir. Çalışmanın önceki bölümlerinde İYUK 20,5'e göre, dosyaların tekemmül ettikleri sıraya göre, tekemmülünden itibaren 6 ay içinde sonuçlandırılması gereklidir. Şimdi araştırmanın sonuçları ile bu 6 aylık süreyi değerlendirelim. Dosyanın tekemmülü ile vergi mahkemesinin kararı arasındaki süre geçerli 777 dosyada ortalama 278 gündür. (9.2 ay) Davanın açılması ile karar arasında geçen süre ise 866 dosyada 377 gündür. (1 yıl)

Bu bir yıllık süreç sonunda dosyalarda İYUK 22. maddeye göre, konular aydınlandığında meseleler sırasıyla oya konular ve karara bağlanır, azınlıkta kalanların görüşleri, kararın altına yazılır. İYUK 23 üncü madde gereğince bu bilgiler tutanağa geçirilir. Kararlar da İYUK 24. maddede bulunması gereken hususlara göre yazılır. Araştırmada vergi mahkemesi kararlarının ne yönde olduğunu tespit edelim:

Kabul	527
Red1	34
Kısmen kabul/kısmen red	95
Süre/görev yönünden red	53
KVYO	35
Davanın açılmamış sayılmasına	8
Dosyanın işlemde kaldırılmasına	2
2577-15/5'e göre red	3
Dilekçe red	1
Davacının feragati	3
Davalının feragati	3

Davadan feragat	1
Aynı dilekçe ile birden fazla dava	1
Toplam	866

Vergi mahkemesi kararı, yazıldıktan sonra İYUK 25 gereğince taraflara tebliğ edilir. Vergi mahkemesinin kararı ile mükellefe tebliği ortalama 30 gün (geçerli 862 dosyada) ve vergi dairesine tebliği 28 gündür. (geçerli 871 dosyada) Tebliğ 17-18 gün arasında değişmektedir. Buna göre mahkemelerde karar 10-20 gün arasında değişen bir zaman diliminde yazılıyor ve tebligata çıkıyor demektir. İYUK 28,5 fıkra gereğince, mahkeme kararının idareye tebliğinden sonra bu karara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.

hh) Kanun yolları

aaa) İtiraz

İYUK 45. maddeye göre, vergi mahkemelerinin tek hâkimli olarak verdikleri nihai kararlara karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesinde itiraz edilebilir. İtiraz süresi tebliğden itibaren otuz gündür. Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan kararlardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi halde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. Vergi mahkemesinde açılan davaların 406'sı tek hâkim yetkisindedir. Bu kararlara karşı 251 dosyada BİM itiraz yoluna gidilmiştir. Vergi mahkemesi kararlarına aşağıdaki gerekçelerle itiraz edilmiştir:

Mahkemenin görevsiz ve yetkisiz olması	2
Kararın hukuka aykırı olması	250
Yargılamada usul hükümlerine uyulmamış olması	10

Bu rakamlar bir dosyada birden fazla itiraz nedeninin olduğunu göstermektedir. En fazla itiraz nedeni de kararın hukuka aykırı olmasıdır. BİM karar süresi geçerli 230 dosyada ortalama 296 gündür. (9.8 ay) BİM'in itiraz sonucu verdiği kararlar;

İtiraz red/vergi mahkemesi kararının onanması	230
İtiraz kabul/vergi mahkemesi kararının bozulması	18
Görev ve yetki dışında işe bakılması	1
Hukuka aykırı karar verilmesi	8
Usul hükümlerine uyulmaması	3
Görevli vergi Mahkemesi'ne gönderme	2
Danıştay'a gönderme	2
Karar vermeye yer olmadığı	1
İtiraz kısmen kabul/kısmen red	3
Toplam	251

İYUK 54. maddeye göre, bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlara karşı, bir defaya mahsus olmak üzere, esas kararı vermiş olan bölge idare mahkemesinden, kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesini isteyebilirler. BİM kararlarına karşı 7 dosyada BİM'den karar düzeltme aşağıdaki nedenlerle istenilmiştir;

Usul ve kanuna aykırı karar verilmiş olması	6
Hile ve sahtekârlık yapıldığı	1

BİM karar düzeltme taleplerini 6 dosyada kabul 1 dosyada reddetmiştir.

bbb) Temyiz

İYUK 46'ncı maddeye göre vergi mahkemelerinin nihai kararları Danıştay'da temyiz edilebilir. Süre, tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür. Vergi mahkemesinde açılan davaların 490'u kurul yetkisindedir. Vergi mahkemesinin kurul halinde verdiği kararlara karşı 310 dosya, aşağıdaki nedenlerle Danıştay'da temyiz edilmiştir;

Görev ve yetki dışında ise bakılmış olması	5
Kararın hukuka aykırı olması	310
Usul hükümlerine uyulmamış olması	20

Temyiz nedeni 25 dosyada birden fazladır. En fazla kullanılan temyiz nedeni, itirazlarda olduğu gibi kararın hukuka aykırı olmasıdır.

İYUK 48,3 fıkrasına göre temyiz dilekçeleri kararı veren mahkemeye verilir ve bu, mahkemece karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Vergi mahkemesinin temyiz dilekçesinin karşı tarafa tebliği ortalama 14 gündür. (geçerli 270 dosyada) Temyiz dilekçesinin karşı tarafa tebliğinden sonra karşı tarafın cevap süresi ortalama 25 gündür. (geçerli 110 dosyada) Danıştay'da karar süresi ortalama 481 gündür. (16 ay-geçerli 279 dosyada) Danıştay temyiz sonucunda aşağıdaki kararları vermiştir;

Temyiz red/düzeltilerek onama	6
Temyiz red/ Vergi mahkemesi kararına onama	256
Temyiz kabul/Vergi mahkemesi kararına bozma	40

Hukuka aykırı karar verilmiş olması	38
Usul hükümlerine uyulmamış olması	4
Süre aşımı	1
Temyiz istemi hakkında	2
Toplam	310

Danıştay, bazı dosyalarda birden fazla nedene dayanarak bozma kararı vermiştir. Karar dosyasının Danıştay'dan gönderilmesi ile vergi Mahkemesi'ne ulaşması arasında geçen süre 10 gündür. Danıştay'dan gelen dosyaların kararlarının mükellefe gönderilme süresi ortalama 27 gündür. (geçerli 178 dosyada) Gönderilme ile tebliğ arasındaki süre ise ortalama 14 gündür.

Danıştay'dan bozularak gelen dosyalarda, İYUK 49. madde uyarınca, mahkeme öncelikli olarak gerekli tahkik işlerini tamamlar ve yeniden karar verir ya da bozmaya uymayarak eski kararında ısrar edebilir. Vergi mahkemesi Danıştay'dan bozma kararı ile gelen 42 dosyada bozmaya uymuştur.

İYUK 54'üncü maddeye göre, Danıştay dava dairelerinin verdikleri kararlara karşı karar düzeltme 15 günde kararı veren dava dairelerinden istenebilir. Danıştay kararına karşı Danıştay'da karar düzeltmesi, 62 dosyada, aşağıdaki nedenlerle istenilmiştir:

İddianın itirazı karşılamamış olması	13
Kanuna aykırı hükümler	1
Usul kanununa aykırı hükümler	45
iki neden birlikte	3

Karar düzeltme talepleri 60 dosyada reddedilmiş, 2 dosyada kabul edilmiştir.

İYUK 30. maddede yanlışlıkların düzeltilmesi düzenlenmiştir. Yanlışlıkların düzeltilmesi konusunda 1 dosyada talep vardır ve o da kabul edilmiştir. Dosyalarda yargılamanın yenilenmesi, karar açıklanması talepleri yoktur. Kanun yararına bozmaya rastlanmamıştır.

Sonuç olarak, vergi mahkemelerinde açılan davalarda tek hâkim yetkisinde olan davanın açılması ile BİM itiraz yoluna gidilmesi sonucunda bir dava ortalama 673 gün (1 yıl 9 ay), kurul yetkisinde olan ve Danıştay'da temyiz yoluna gidilmesi sonucunda ortalama süre 858 gündür. (2 yıl 4 ay) Dosyalarda dava açılması ile son işlem tarihi (tebligat alındısı) arasındaki süre geçerli 873 dosyada 813 gündür. (2 yıl 2 ay)

Bu süreyi “makul-reasonable time” ya da “uzun” olarak değerlendirmek gerektiğinde ölçü olarak neyi kullanabiliriz? Dava sayısının sürekli artması, davacıların bu süreyi ülkemizdeki genel kamu profili içinde makul nitelediğini göstermektedir. Çünkü makul kelimesi “sosyal bakımdan kabul edilebilir” davranışların sınırını belirlemektedir⁹⁶.

ccc) İstinaf kanun yolları içine katılmalıdır

Yukarıda verdiğimiz kanun yolları kavramı itiraz ve temyizi içerir. Çeşitli ülkelerde bunların dışında üçüncü bir yol istinaf kabul edilmiştir. Vergi yargısı sorunları içinde tartışılan istinaf nedir? İşe ilk defa bakan mahkemenin verdiği son karar, yani yapılan maddi tespitler ve bunlara bağladığı hukuki sonuçlar ile uyguladığı muhakeme hukuku normları, bir başka ve üst yetkili mahkemece öğrenme muhakemesi yapılarak kontrol ediliyor ve gereken hallerde ilk son karar ıslah ediliyorsa, yapılan muhakemenin istinaf olduğu kabul edilir⁹⁷.

Çalışmanın yukarıdaki bölümlerinde Danıştay'ın iş yükünün büyük bir bölümünün mali yargı ile ilgili olduğunu tespit etmiştik. Danıştay'ın temyiz mercii olarak bu iş yükünün yanında, yukarıdaki bölümlerde tespit ettiğimiz sistem boşluklarını tamamlayarak vergi

yargısının işlerliğinin sağlanmasına katkısı büyüktür. O halde Danıştay gerçek içtihat mahkemesi kimliğine kavuşturulmalıdır. Bu nasıl olabilir? Vergi Mahkemesi-Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dan oluşan “ Üç dereceli yapı için, BİM gerçek istinaf mercileri olarak görevlendirilmeli; ilke olarak bunlar kesin karar vermeli; Danıştay ise, belli ölçütlere göre intikal edecek sınırlı sayıda uyuşmazlığa yüksek içtihat mahkemesi sıfatıyla bakmalıdır.”⁹⁸

b) Katlanılan ekonomik külfet ve telafi mekanizmaları

aa) Katlanılan ekonomik külfet

Yargı yoluna başvuruda mükellef için başlangıçtaki ekonomik külfet dava açma ile ilgili giderlerdir. Vergi idaresi için tahsil edilecek vergi alacağı ile ilgilidir. Araştırma verilerine göre, mükellef ve vergi idaresi açısından katlanılan ekonomik külfetin ne olduğunu tespit edelim:

aaa) Vergi mükellefi başlangıçta yargılama giderlerine katlanır

İYUK'un 6. maddesine göre, dilekçelerin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra deftere kaydı yapılır. Bu düzenlemeye göre vergi mahkemelerinde dava açılırken Harçlar Kanunu'na göre başvurma harcı ve yapılacak tebligat sayısı kadar da posta ücreti alınacaktır. Vergi mükellefi vergi mahkemesinde dava açarken harç ve posta ücretlerini peşin olarak ödeyecektir. Araştırmada geçerli 896 dosyanın 888'inde davanın açıldığı tarihte tahsil edilmiş, 8'inde edilmemiştir.

Herhangi bir sebeple harç veya posta pulunda eksiklik olması halinde, belirlenen sürete tamamlanmadığında dava açılmamış sayılır. 791 dosyada dava açma tarihinde alınan posta gideri yeterli olmuş, 71 dosyada dava süresinde tamamlattırılmıştır. 55 dosya tamamlatma için verilen ilk sürete, 4 dosya ise ikinci sürete tamamlanmıştır.

1 dosyada ise posta giderleri ödenmediği için davanın açılmamış sayılmasına karar verilmiştir. Dava açıldıktan sonra, posta ücretinde tebliğin yapılmasını engelleyecek derecede düşme olması halinde, belirlenen sürete tamamlanmamış olması durumunda dosya işlem- den kaldırılır. Araştırmada bu gerekçe ile işlem- den kaldırılan dosya- ya rastlanmamıştır.

İYUK 24. maddeye göre, yargılama giderleri ve hangi tarafa yük- letildiği kararlarda yer almalıdır, fakat İYUK'ta yargılama giderleri- nin hangi tarafa yükleneceği ile ilgili bir düzenleme yoktur. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 416. maddesinde mahkeme mas- raflarını peşin ödeyen tarafın haklı çıkması durumunda, karşı tarafa yükletilmesi, bir diğer deyişle davayı kaybedenin ödeyeceği kuralı yer alır. İtiraz ve temyiz yolunun kullanıldığı bazı dosyalarda, karar gönderildiği mahkemeye bırakılmış, bazılarında ise karar verilmiş- tir. Bu konuda farklı uygulamalar yapılmaktadır⁹⁹. Araştırmada yar- gılama giderleri vergi mahkemesinde; geçerli 860 dosyanın 217'sin- de mükellefe, 555'inde vergi dairesine, 88 dosyada taraflara yüklen- miştir. Bölge idare mahkemesinde geçerli 236 dosyanın 26'sında iti- raz eden mükellefe, 202'sinde itiraz eden vergi dairesine, 2 dosyada her iki tarafa yüklenmiştir. Danıştay'da ise geçerli 254 dosyanın 38'inde temyiz eden mükellefe, 139'unda temyiz eden vergi daire- sine, 7 dosyada ise iki tarafa yüklenmiştir.

bbb) Vergi idaresi, tarhiyata karşı açılan davalarda, yargılama sürecinde, vergi alacağı kadar gelir kaybına katlanır

Davaların büyük çoğunluğunun tarhiyata karşı açılmış olma- sı nedeniyle, davalar vergi aslı ödenmeden açılmıştır. Araştırma so- nucuna göre, davalar 799 dosyada (% 89.2) vergi aslı ve cezaları ödenmeden, 68 dosyada ödenerek (% 7.6) açılmıştır.

Vergi mahkemelerinde tarhiyata karşı açılan davalarda yürütme durur. Mükellef açısından baktığımızda, vergi borcunu dava sonuç- lanıncaya kadar ödeme zorunluluğu yoktur, vergi idaresi açısından

da baktığımızda alacağını dava sonuçlanıncaya kadar talep edemez. Bunun anlamı yargıya taşınan anlaşmazlıklarda vergi idaresi vergi alacağı için, yukarıdaki tespitlerimize göre ortalama 2 yıl beklemek durumundadır.

bb) Telif mekanizmaları

aaa) Vergi idaresi mükellefin davayı kaybetmesi halinde alacağını gecikme faizi ile tahsil eder

Vergi mahkemesinin kararından sonra idare yargı kararına uygun işlem yapmaktadır. Mükellef davayı kazanmış ise vergi borcu ortadan kalkar. Mükellef davayı kaybetmiş ise, VUK 112,3,a bendine göre; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 Sayılı Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. AATUHK 51. maddesine göre, amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı gecikme zammı tatbik olunur. Bu oran

1.1.1990-29.12.1993	tarihlerinde % 7
30.12.1993-7.3.1994	tarihlerinde % 9
8.3.1994-30.8.1995	tarihlerinde % 12

olarak uygulanmıştır. Maliye Bakanlığınca gecikme zammı oranının enflasyon oranının denk gelecek biçimde hesaplanmasına özen gösterilmektedir. Sonuç olarak oluşturulan bu hukuk düzeninde vergi idaresi yürütmenin durması nedeniyle uğradığı vergi kaybını gecikme faizi ile telif edilmeye çalışılmaktadır.

bbb) Vergi mükellefine vergi idaresinin haksız tahsilatın karşı açtığı davalarda kazanması halinde gecikme faizi ile geri ödenmesi yolu açılmalıdır.

Mükellefin haksız yere alınan vergilerin iadesi için açtığı davalarda ise idare geri ödemelerde bu süreç için gecikme faizi ödemez. VUK 112,3 fıkrasının vergi idaresine tanıdığı yetkileri mükellefe tanımaması bu maddenin Anayasa'nın 10. maddesine aykırılığı iddialarını gündeme getirmiştir. Anayasa Mahkemesi "... itirazın gerekçesi açıklanırken de belirtilmiş olduğu gibi itiraz yoluna başvuran mahkeme, itiraz konusu kuralın, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhlarda yükümlülerce faiz ödenmesini kabul ettiğini, buna karşılık devleti, hatalı biçimde veya yanlışlıkla tahsil ettiği vergileri iade ederken bu tür bir faiz ödemekle yükümlü tutmadığını ve böylece devlet yararına ayrıcalık doğurduğunu iddia etmiştir.

...Bu tür bir gerekçe ile Anayasa'ya aykırılık iddiasında bulunmanın mümkün olmadığıdır.... Anayasa'ya uygunluk denetiminin yapılabilmesi için konunun yasa koyucu tarafından düzenlenmiş olması gerekir. Bu bakımdan eksik düzenleme nedeniyle veya mevcut bir kuralın uygulama alanını genişletmek amacıyla Anayasa'ya aykırılık iddiası öne sürülemez..... Böyle bir eksik düzenlemenin eşitlik ilkesini zedelediğini ileri sürmek de mümkün değildir. Anayasa Mahkemesi kararlarında tekrarlandığı üzere, Anayasa'da öngörülen eşitlik "yasa önünde eşitlik" olup herkesin aynı hak ve yükümlülükler sahip olması anlamında değildir. Eşitlik, her yönüyle aynı hukuki durumda olanlar arasında söz konusudur. Hukuk felsefesine girmiş bir deyimle "eşitlerin eşitliği" anlamındadır. Farklı durumda olanlara, yani eşit olmayanlara, farklı kurallar uygulanması, yani "eşit olmayanların eşitsizliği eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz"¹⁰⁰ şeklinde değerlendirme yapmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin yukarıdaki kararının haklılığı çeşitli biçimlerde tartışılabilir, ancak vergi yargısı eğer zıtlıkları çıkar denge-

si ile kuruyorsa aynı yaklaşımın mükellef için de geçerli olması gerekir. Bunu sağlamak için açık yasal düzenleme yapılması gereği vardır¹⁰¹.

3. İnsan yaptığı iş ile ilgili eğitim, teknoloji ve psikoloji ile ölçmek-vergi yargıçlarının kararlarını aldıkları eğitim, mahkemelerdeki teknolojik olanaklar ve yargıç, bağımsızlığı ile ölçmek

Vergi yargılama sürecindeki insan unsurunu, karar veren yargıçlar ve karar sürecine katkı açısından avukatlar olarak gruplandırabiliriz.

a) Vergi yargıçları

aa) Vergi yargıçlarının kararlarını, aldıkları eğitim, mahkemelerin teknolojik olanakları ve yargıç bağımsızlığı ile ölçmek

Anayasa'nın 138,1. fıkrasına göre "Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre karar verirler" şeklindeki düzenleme "yargıç bağımsızlığı"nı, Anayasa 139,1. fıkrada düzenlenen "Hâkimler ve savcılar azlolunamazlar" şeklindeki düzenleme de "hâkimlik ve savcılık teminatı"nı Anayasal güvenceye sahip kurumlara dönüştürür. O halde vergi yargıçları da diğer yargıçlar gibi görevlerini Anayasal koruma altında gerçekleştirirler. Anayasal düzen bu olmakla birlikte, vergilendirme yetkisinin kullanması çok açık olarak siyasal bir tercihtir ve bu alanda çıkarılan yasaların itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesi önüne getirilmesi ya da bazı vergi davalarında istenilmeyen kararların alınması, vergi yargıçlarıyla ilgili bir diğer Anayasal kurumun çalıştırılmasının yolunu açar. Bu kurum, Anayasa'nın 159. uncu maddesinde düzenlenen Hâkimler ve Savcılar Yüksek

Kurulu'dur. Kurul, adli ve idari yargı hâkim ve savcılarını mesleğe kabul, atama nakletme, geçici yetki verme, yükseltme, birinci sınıfa ayırma....gibi çeşitli konularda yetkiyi elinde bulundurur. Bu mekanizma, genelde yargıç, özelde de vergi yargıçları için vergi ile ilgili yasaları ya da kararları alan siyasi iktidar için baskı mekanizması olarak kullanılabilecek bir araçtır. Açık biçimde kullanıldığı da son vergi ile ilgili düzenlemelerde görülmüştür. O halde öncelikli olarak Anayasa'daki yargıç bağımsızlığının içeriğini boşaltan kurumların Anayasal düzen dışına çıkarılması gerekmektedir. Ancak bu yapıldığında vergi yargıçları baskı altında kalmadan çalışabileceklerdir.

Hâkimler ve Savcılar Kanunu'nun¹⁰² 8. maddesine göre, hukuk bilgisine programında yeterince yer veren sosyal bilimler mezunları idari yargıda görev yapabilirler. Bunun anlamı siyasal, maliye, açık öğretim mezunlarına mesleğe giriş- yargıçlık yolunun açılmış olduğudur. Çünkü Adalet Bakanlığı Adli ve İdari Yargı Hâkimliği Adaylığı Sınav ve Mülakat Yönetmeliği'ne¹⁰³ göre başvuru için fakülte veya yüksek okul mezuniyet diploması istenmektedir. O halde vergi yargıçlığı için hukuk fakültesi mezunu olmak şart değildir. Hukuk mezunlarının bile iyi yetişmediği, hâkimlik mesleği için stajın yeterli olmadığı gerekçesi ile Hâkim ve Savcı Adayları Eğitim Merkezi¹⁰⁴ açılarak burada da stajyerlere eğitim vermeye çalışılırken, bir yandan hukuk eğitimi almamış kişilerin yargıç olarak kabul edilmesinin mantığını anlamak güçtür. Bunun açıklaması ancak "programlarında hukuk bilgisine yeterince yer veren kavramı" ile açıklanabilir. Bu, hukuk fakültesi dışındaki programlarda hukuk dersi okutulmasıdır. Örneğin bir programda vergi hukuku veya idare hukuku dersinin programda olması sadece o dersin okutulduğunu gösterir. Bu öğrencilere hukuk formasyonu verildiğini göstermez. Günümüzde hukuk fakültelerinin verdiği formasyon tartışılırken, vergi hukuku ya da birkaç hukuk dersinin hukuk bilgisi olarak kabulü, ülkemiz yasa koyucularının hukuka bakışını gösterdiği gibi, Adalet Bakanlığının da bu konudaki yaklaşımının sığılığını göstermektedir.

İdari yargının kuruluş aşamasında 2576 sayılı yasanın¹⁰⁵ geçici 1. maddesi ile getirilen bu düzenleme ile kuruluş problemlerinin aşılması amaçlanmıştır. Ancak aradan onbeş yıl geçtikten sonra aynı yaklaşımla ve üstelik bunun kapsamını da genişleterek yaygınlaştırılması, diğer okulları bitirenleri istihdam etmek yaklaşımli siyasi popülizmin tehlikeli bir çıkmaza girdiğini göstermektedir. 1980 sonrası dönemde oluşturulan, ancak 1997’de de aynı yönde tercihlerin yerleşmesi, siyasi iradenin “idari yargıya” bakışını gösterdiği gibi, toplumsal tercihlerimizin bu yönde kullanılmasına izin verdiğimizizin de göstergesidir.

Bütün bunları idari yargının kuruluş aşaması sorunları kabul ederek artık ülkemizde vergi mahkemelerinde hukukçu yargıçlara geçiş süreci başlatılmalıdır.

Yargıçları mahkemelerde sağlanan teknolojik olanaklar açısından değerlendirdiğimizde, klasik kamu kurumlarından farklı hiçbir olanağa, hatta bazı konularda asgarilere de sahip olmadıklarını görüyoruz. Çağdaş teknolojik olanakların mahkemelere taşınması zorunludur.

bb) Vergi yargıçlarının kararlarını, niceliği ve niteliği ile ölçmek

Vergi yargıçlarının iş yükleri ve alınan kararların oluşturduğu hukuk düzeni bu alandaki çalışmaları ölçebilmek için kullanabileceğimiz parametrelerdir. Yargıçların kararlarının niceliği (sayısal büyüklüğü) önemlidir. Yargıçların iş yükünün çok yoğun olması, verilen kararın yeterince incelenmeden verilmiş olabileceği endişesi, hukuk sistemlerinin önemli endişelerindedir. Vergi yargıçlarının, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi bünyesindeki vergi mahkemelerinde açılan davalar, bunlara yapılan itirazlardan oluşan iş yüklerini tespit edelim:

İstanbul vergi mahkemelerinde açılan davalar				
önceki yıldan kalan		yeni gelenler	çıkan kararlar	kalanlar
1991	25.690	2.700-2.900	19.683	24.263
1992	19.028	1.800-2.000	22.392	20.899
1993	20.639	2.200-2.300	19.565	21.973
1994	23.091	2.300-2.600	24.497	20.567

Bölge İdare Mahkemesi'ne yapılan itirazlar			
	gelen	kararaçıkan	kalan
1991	6.409	5.487	1.255
1992	4.195	2.881	1.440
1993	3.066	1.903	3.732
1994	3.522	4.350	5.791

* Bilgiler ilgili kurumlardan alınmıştır.

Yukarıdaki bilgileri mahkemeleri baz alarak vermiş durumdayız. Bölge İdare Mahkemesi iş cetvellerinde her mahkemenin iş yükü, mahkemelerde görev alan yargıçların tek hâkim ve kurul halinde katıldıkları kararlar ayrıntılı biçimde yer almıştır. Yargıç değişikliği, kurulların tamamlanması için bir mahkemeden diğerine verilenler gibi çeşitli nedenlerle mahkeme yargıçlarının iş yükleri farklılıklar göstermektedir. 10-40 dosya arasında değişen duruşmalar, yazılan kararlar mahkeme ve kalemlere göre değişmektedir. Mahkemelerin çalışmanın sürekliliğini sağlamak amacıyla oluşturduğu bu geçişli yapı, “ortalama” rakamlar vermeyi engellemektedir, ancak yoğun bir iş yükü olduğu gerçektir. Çünkü geleneksel kamu profili çok net görülmektedir. Bilgisayar teknolojisinden yararlanma olanakları olmadığı gibi, kalem personelinin sayısal yetersizliği de çok açık gö-

rılmaktadır. Bütün bunları vergi yargıçlarının kararlarının niceliği içinde değerlendirdiğimizde, yargıçların özverisiyle çalışan bir sistem karşımıza çıkıyor. O zaman şu sorunun cevaplanması gerekiyor: Böylesi öneme sahip olmayan bazı kamu kurumlarının sahip olduğu olanaklar niçin yargıçlara sağlanmıyor?

Yargıçlar için seçtiğimiz bir başka ölçü, kararlarının niteliğidir. Yargılama sürecindeki kanun yolları, yargıçların kararlarının niteliğinin belirlenmesinde ölçü olabilir. Araştırma sonuçlarına göre, vergi mahkemesinde açılan davalardan 251'ine karşı Bölge İdare Mahkemesi'nde yapılan itirazların 230'u red, 18'si kabul, 3'ü kısmen kabul kısmen rettir. Yapılan itirazların %91.6'sı reddedilmiştir. Vergi mahkemesinde açılan davalardan 310 karara karşı Danıştay'da yapılan temyizlerin 256'sında vergi mahkemesi kararı onanmış, 6'sı düzelterek onanmış, 40 dosyada ise temyiz istemi kabul edilmiştir. Vergi mahkemesi kararları %82.6 onanmış, % 1.9 oranında da düzelterek. (%84.5) Vergi mahkemeleri yargıçları ile Danıştay yargıçlarının olaya bakışı aynıdır. Bu sonuçlar vergi mahkemesinin Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay ile karar konusunda uyum içinde çalıştığının göstergesi olmanın yanında, "objektif hukuk düzeni"ni birlikte oluşturduklarını da göstermektedir.

b) Vergi avukatları

Avukatlık Kanunu'nun¹⁰⁶ 2. maddesinde mesleğin amacı "Avukatlığın amacı, hukuki münasebetlerin düzenlenmesine, her türlü hukuki mesele ve anlaşmazlıkların adalet ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesine ve genellikle hukuk kurallarının tam olarak uygulanması hususunda yargı organları ve hakemlerle resmi ve özel kurul ve kurumlara yardım etmektir" şeklinde belirlenmiştir. O halde vergilendirme alanındaki avukatlık hizmeti amaç doğrultusunda, vergilendirme ile ilgili hukuki problemler ve vergi mahkemelerinde hukuk kurallarının tam olarak uygulanmasına yardımcı olmak biçiminde bir çerçeve içine yerleştirilebilir.

Davaların 233'ü, (toplam dosyalarda %26 gibi bir oranı) avukatlar tarafından açılmıştır. Bu rakam vergi mahkemelerinde hüküm aşamasında 137, Bölge İdare Mahkemesi'nde 3, Danıştay'da ise 8'e düşmüştür. Bu sayıyla ilgili ilk tespitimiz; bu alandaki avukatlık hizmetinin yaygın olmadığı, ikinci tespitimiz ise, bu alandaki avukatlık hizmetinin yetersiz olduğudur. Dosyaların okunması sırasında, avukatlar tarafından yazılan dava dilekçelerinin son derece yetersiz, örneğin tarhiyata karşı açılan davalarda dava dilekçelerinin büyük çoğunluğunda yürütmeyi durdurma talebinin yer aldığı veya davanın belli bir aşamasında avukatların davadan çekildiği ve özellikle Danıştay aşamasında bu alanda birkaç avukatın davaya girdiği veya bazı dosyalarda 3-4 avukat değişikliği olduğunu görmüş durumdayız. Bu iki tespit bir sonuç. O zaman nedenlerini irdelemek zorundayız:

Avukatlık yapabilmek için Avukatlık Kanunu'nun 3. maddesine göre "hukuk fakültesi" mezunu olmak şarttır. O zaman hukuk fakültelerindeki eğitime dönmek gerekiyor. Hukuk fakültelerinde verilen eğitim ve bunun yanında "vergi hukuku" eğitiminin yeterliliği tartışılmalıdır. Hukuk fakültelerinde verilen eğitimin niteliğiyle ilgili tartışma çeşitli platformlarda olması gerektiği biçiminde sürerken¹⁰⁷ var olan koşulların değişmesi için herhangi bir etkin girişim yoktur.

Vergi hukuku, hukuk fakülteleri programlarına, 1980 sonrası yapılanmayla konulmuştur. Vergi hukuku Anabilim Dalı oluşturulmuş ve eğitim anabilim dalı öğretim üyeleri tarafından verilmektedir.¹⁰⁸ Üçüncü sınıf dersi olarak ve haftada üç saat okutulmaktadır. Bu üç saatlik programda, genel vergi hukuku, özel vergi hukuku ve vergi yargısı okutulmaktadır. Ancak bu "okutulmak" değil "okutulmaya çalışmak" kavramı ile daha iyi ifade edilebilecektir. Çünkü programdaki süre sadece bazı kavramların söylenmesine izin vermektedir. Bunun anlamı hukuk fakültelerindeki vergi eğitiminin yetersiz olduğudur. Çok hızlı değişen ve izlenmesi ilgili meslek mensupları tarafından bile güç olan bir alanın eğitiminin daha uzun zaman dili-

minde verilmesi, bir diğer deyişle vergi eğitiminin yenilenmesi gerekmektedir. Birbirini izleyen iki yılda genel vergi hukuku-özel vergi hukuku¹⁰⁹ ya da vergi hukuku-vergi usul hukuku biçiminde bir yapılanmayla usul ve maddi hukuk üzerine kurulabilir.

Avukatlık Kanunu 3. ve 15. maddelerine göre “staj yapma” zorunluluğu getirilmiştir. Staj bir yıldır ve ilk altı ayı mahkemelerde, kalan altı ayı da avukat yanında yapılır. Stajın hangi mahkeme ve adalet dairelerinde ne suretle yapılacağı Yönetmelikle belirlenir. Avukatlık Kanunu Yönetmeliği¹¹⁰ 20. maddeye göre staj şu sıralamaya göre yapılır:

a) Cumhuriyet savcılığında	1 ay,
b) Ağır ceza mahkemesinde	1 ay,
c) Asliye ceza mahkemesinde	15 gün,
d) Sulh ceza mahkemesinde	15 gün,
e) Sulh hukuk mahkemesinde	15 gün,
f) Asliye hukuk mahkemesinde (ticaret-iş-tapulama dahil)	1.5 ay,
g) İcra tetkik mercii ve icra dairelerinde	1 ay.

Bu sıralamaya bakmadan, Avukatlık Kanunu Yönetmeliği'nin tarihine baktığımızda, idari yargı reformundan sonra bir değişiklik geçirmediğini görüyoruz. Yönetmeliğe göre, avukat stajyerleri için idari yargıda staj zorunluluğu yoktur. Bir diğer deyişle idari yargıda staj yapmayanların idari yargıda avukatlık yapması mümkün olmaktadır. Avukatlık stajı, adli yargıyla ilgili bir staj olarak düzenlenmiştir. İdari yargıda avukatlık yapmak isteyenlere idari yargı stajı zorunluluğu getirilmeli ve bunu yapmayanlara idari yargıda avukatlık hakkı tanınmamalıdır.

Uygulamada vergi avukatı olarak çalışanların bu alanda yeterli bilgilerinin olmaması mükelleflere hak arama alanında yardımcı ol-

madığı gibi aynı zamanda ekonomik olarak da kayba uğramalarına neden oluyor. Çeşitli hukuk sistemlerine baktığımızda özellikle Amerika ve Almanya'da hukukçular vergi alanında yoğun olarak çalışmaktadırlar. Amerika'da avukatlar bağımsız denetim yapabilirler. Bu ülkelerde mesleğin gelişmesi ve yaygın hizmet verilmesi mesleğin kalitesi ile doğru orantılıdır. Amerika'da vergi avukatlığı yapabilmek için yüksek mahkemelerin vergi seksiyonuna kayıt gereklidir¹¹¹. Almanya'da ise, ikinci devlet sınavında vergi ile ilgili belirli bir puan alma zorunluluğu, avukatlık yapmanın koşullarındandır.¹¹² O halde sistemimiz açısından bakıldığında Barolar Birliği'nin ısrarlı talebi, avukatlık için sınav şartı hayata geçirilmeli, bu sınavdan sonrada herkesin uzmanlaşmak istediği alanla ilgili staj koşulları belirlenmelidir. Staj yanında eğitim verecek bir vergi seksiyonu oluşturulmalı, staj ve bu kursları bitirenlere vergi avukatlığı imkânı sağlanmalıdır. Bu süreç sonunda mahkemelere gönderilecek listelerde adı olmayan adaylar mahkemelere kabul edilmemelidir. Vergi avukatlığı kurumu yeni bir yaklaşımla yeniden düzenlenmelidir.



IV.

TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ

Vergi yargısı sisteminin etkinliğini, sistemin unsurlarını, fonksiyonları ile ölçerek belirlemeyi hedefledik. Yukarıda çalışmanın çeşitli bölümlerinde seçtiğimiz parametrenin biri veya birden fazlasında herhangi bir değişiklik sistemin etkinliğini artıracak ya da azaltacak düzeydedir. Araştırma sonuçlarını etkinlik için belirlediğimiz parametrelere dayanarak değerlendirdiğimizde;

Sistem kavramında, parçalar bütününe uyumlu çalışmasını aradık. Sistemin çeşitli noktalarda kilitlendiğini ve bunun yasal düzenlemelerle değil yine yargı organları kararlarıyla işler biçime getirilmeye çalışıldığını görmüş durumdayız. Düzeltme kurumu, uzlaşmada uygulanan gecikme faizi gibi konularda sistem sadece yargı kararlarıyla işler tutulabilmektedir. O halde yargı sistemi, asli fonksiyonu anlaşmazlıkları çözerken hem karar organı hem de sistemin bütünlüklerini oluşturmaktadır.

Sistem kavramında, zamana bağlı kaybolan para değerinin telafi mekanizmalarını aradık. Sistemin yargılama süreci açısından uzun olan zaman dilimini ülkemiz koşullarında makul kabul edilen bir zamana dönüştürdüğü ve her yıl açılan dava sayısında azalma değil artmanın olduğunu görmüş durumdayız. Hukuk devletindeki vergi

mahkemelerine güven korunmakta ve gelişmektedir. Bunu vergi yargısı sisteminin başarısı olarak niteliyoruz ve vergi yargısının gelişme trendi, hukuk devleti kavramlarına kaybolan değerlerini iade yönündedir.

Sistem kavramında, insan unsuruna katkı ve onun sisteme katkısını aradık. Sistemin yargıçları, hukuk devleti coğrafyasına sınır taşlarını özenle koymaktadırlar. Oluşturdukları coğrafya hukuk devletidir ve burada idarenin bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine tabidir. Vergi mahkemelerinin ve Danıştay'ın... vergi idaresinin hukuka aykırı.... biçiminde biten kararlarını okuduğumuzda, yaptığı işlemlerde hukuka uygunluk karinesinin yerine hukuka aykırılık karinesini ikame etmiş vergi daireleri ve Maliye Bakanlığı vardır. Vergi yargıçları mükellef ile vergi idaresi arasında hukuk devletinin sınır duvarını örüyorlar. Duvara koydukları her yapı taşı ile hukuk devleti ilkelerini hayata geçiriyor, duvarı yükseltirken de ilkeleri yaşıyorlar.

Sonuç, "Türk vergi yargısı sistemi"nin etkinliği vardır ve bu işler sistem vergi yargıçlarının eseridir.

V.

ÖNERİLER

Vergi yargısının (aslında yargının) etkinliğinin sağlanmasının önkoşulu yargıya hak ettiği değerin verilmesinden geçmektedir. Hukuk devletinde yargının üstünlüğü kavramsal olmanın yanında eylemli bir gerçek olarak hayata geçirilmelidir. Eylemli gerçekten de anlaşılması gereken, yargıçlara, önce yasama organı, sonra da yürütme organı tarafından “Adalet Bakanlığı memuru” gözlüğü ile bakılmasından vazgeçilmesidir.

Maliye Bakanlığı ve teşkilatı, hukuk çizgisine çekilmelidir. Siyasi iktidarların beceriksizliklerini kapatma aracı olarak kullanılan ve adı vergi reformu olan düzenlemelerle ülkenin ekonomik düzenine müdahalenin demode versiyonlarından vazgeçilmelidir. Bir vergi reformunun, ekonomik sistemin kayıt altına alınması ve hukuk reformu ile gerçekleştirilebileceğinin ilkesel ve eylemsel savunucusu Maliye Bakanlığı olmalıdır.

Vergi mahkemelerinin yükü azaltılmalıdır. Bunu sağlamak için yargıya gitmeden önce vergi idaresine başvuru yasal düzen altına alınmalıdır. Bu, yargı öncesi bir filtre oluşturacaktır. Ancak böyle sistemin oluşturulmasının önşartı Maliye Bakanlığı'nın bir reorganizasyona gitmesidir. Çünkü bu yapılanmada anlaşmazlıkların doğma nedeni vergi idaresinin yapısal bozukluklarına dayanan yetersizliklerdir. Vergi dairelerine böyle bir sistemi çalıştırabilecek ekonomik olanaklar sağlanmalıdır.

Vergi yargısına sistem olarak yaklaşılmalıdır. Sistemin çalışmasını kolaylaştıracak yasal düzenlemeler, sistem anlayışı korunarak tamamlanmalıdır.

KAYNAKÇA

AKILLIOĞLU, Tekin, Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308, Ankara Şubat 1990. BIENVENUE, Jean-Jacques, Droit Fiscal, Paris 1987.

BLANLUET Gouthier/BOUZORAA M.A., Guides the European Taxation, Volume II, France, International Bureau of Fiscal Documentation, Get-II, Suppl. No.115, June 1994, Amsterdam Netherlands.

BOEKHORST, T. J, Guides The European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, Volume II, Netherlands, Get-II, Suppl.No.118, December 1994, Amsterdam Netherlands.

BUIJINK, Willem/MAIJOR, Steven/MEUWISSEN Roger/WITTELOOSTUIJN Arjen van, Final Report of a study on the role, position and liability of the statutory auditor within the European Union, Office for Official Publications of the European Communities 1996, Luxembourg.

CANDAN, Turgut, "Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu", Danıştay Dergisi, Yıl: 1987, Sayı: 64-65. "İdari Yargı Harçları İle İlgili Bir İnceleme", Danıştay Dergisi, Yıl:1985, Sayı: 58-59.

DAIBER, Clodia/HITZEGARD, Hans-Jörg, Guides the European Taxation, Volume II, Germany, International Bureau of Fiscal Documentation, Suppl.No.45, October 1982, Amsterdam Netherlands.

Doing Business in Germany, Price Waterhouse, USA January 1984.

Doing Business in France, Price Waterhouse, USA. July 1985.

ERKUT, Celal, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, No.51, Ankara 1990.FAURE, Maurice, "Fransa ve Anayasa Konseyi'ne Kişisel Başvuru Sorunu", Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesi'nin 30. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzen-

- lenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Yargısı 9, Anayasa Mahkemesi Yayınları No:27, Ankara 1993.
- GEST, Guy/TIXIER,Gilbert, Manuel de Droit Fiscal, 4e Edition, 1986 Paris.
- GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, “ Yargılama Makamları Önünde Makul Süre”, İnsan Hakları Merkezi Dergisi, Cilt III, Sayı:2, Nisan 1995, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, İnsan Hakları Merkezi Yayını.
- GÖREN, Zafer, “Türk Alman Hukukunda Kişiliğin Korunması”, Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesi'nin 30. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Yargısı 9, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 1993.
- Hukuk Öğretimi Sempozyumu (Editör: Adnan Güriz), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:497, Ankara 1993.
- KANETİ, Selim, “Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”, İktisat, Maliye Dergisi, Mayıs 1986, C. XXXII, Sayı:2.
- Vergi hukuku, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 2. Bası, İstanbul 1989.
- İstanbul Barosu Başkanlığı Sempozyum, Demokratikleşme, İnsan Hakları ve Hukuk Devleti Bağlamında, Avukatlık Mesleği (Sorunlar-Çözüm Perspektifleri), 25-29 Ekim 1995 Antalya,İstanbul Barosu Yayınları, Mart 1996, İstanbul.
- KILLIUS, Juergen/RIEGER, Norbert, Overview, Introduction to the German Tax System, German Tax & Business Law Guide, Commerce Clearing House, Chicago USA 1969-1991.
- KUMRULU, Ahmet, Vergi Yargısında Sorunlar, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23 Mayıs 1990-Antalya. “Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler”, I. Ulusal İdare hukuku Kongresi, Üçüncü Kitap, Çeşitli İdare hukuku Konuları, 1-4 Mayıs 1990, Ankara, Ankara 1992. “Türkiye’de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme”, II. Ulusal İdare hukuku Kongresi, İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, 10-14 Mayıs 1993 Ankara. “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihadları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, Danıştay Dergisi, 1989, Sayı: 72-73. “Vergi davalarında uygulanan gecikme faizi hakkında düşünceler”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara 1989.
- KURU, Baki, Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı, Birinci basım, İstanbul 1995.
- MARTENS, Joachim, Vergleichsvertrag im Steuerrecht, StuW 1986.

- MOOR, Roger M, Guides the European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, Volume II, United Kingdom, Get-II, Suppl. No.124, December 1995, Amsterdam Netherlands.
- MUTLUER, Kâmil, Türk Vergi Yargı Sistemi, Yorum, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23 Mayıs 1990, Antalya.
- ONAR, Sıddık Sami, İdare hukukunun Umumi Esasları, Cilt III, Üçüncü bası, İstanbul 1966.
- ÖNCEL, Mualla, "Vergi hukukunda Sorumluluk", Prof.Dr. Fadıl Hakkı SUR'un Anısına Armağan, Ankara 1983.
- ÖNCEL, Mualla /KUMRULU, Ahmet, "Maliye Eğitiminde Hukuki Yaklaşım", Türkiye 1. Maliye Eğitimi Sempozyumu, 22-24 Nisan 1985, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:157, Eskişehir 1986.
- ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, Vergi hukuku, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 4. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 513, Ankara 1997.
- ÖZAY, İlhan, Günışığında Yönetim, İstanbul 1996.
- ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1995.
- RUPPEL, Alfred, Die tatsächliche Verständigung mit dem Finanzamt-Vorteil oder Nachteil? DStR 1985.
- SABAN, Nihal, "Kaçakçılık Cezasının Kusura Çevrilmesi" Yerleşik Bir Danıştay Kavramında İçerik Denemesi, Selim KANETİ'ye Armağan, İstanbul 1996. "3568 ve 4008 sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:80, Mayıs 1995.
- SALTZMAN, Michael I, IRS Practice and Procedure, 1994 Cumulative Student Supplement, USA. 1994.
- SCHMIDT, Otto, Steuer-Berater Jahrbuch 1975/76, Köln, 3.bis 5. November 1975.
- SEER, Roman, Verträge, Vergleiche und sonstige Verständigungen im deutschen Steuerrecht, StuW 1995.
- SEER, Roman/TIPKE, Klaus/LANG Joachim, Steuerrecht 15 Aufl. Köln.
- SEVİĞ, Veysi, Vergi Yargısının Evrimi (Türkiye Örneği), (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış doktora Tezi), İst.1991.
- TAMMELO, Lyndall Lorna, "Adaletin Özü Olarak Eşitlik", (Çeviren: Murat ÖNDERMAN), Çağdaş Hukuk Felsefesi ve Hukuk Kuramı İncelemeleri, Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arkivi Yayınları 1 (Hazırlayan: Hayretin ÖKÇESİZ), İstanbul 1997.

TEZEL, Adnan, "Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı", VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23 Mayıs 1990-Antalya.

Vergi Muhakemesi hukuku, İstanbul 1982.

TIPKE, Klaus/KRUSE, Henrich Wilhelm, Abgabenordnung, Finanzgericht-sordnung, Kommentar, 12. Aufl, Mayıs 1987.

TUNAYA, Tarık Zafer, Siyasal Kurumlar ve Anayasa hukuku, 5. Bası, İstanbul 1982.

ÜSTÜNDAĞ, Saim, Medeni Yargılama hukuku, C.I-II, Yerel Mahkemelerde Yargılama, Kanun Yolları ve Tahkim, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 6. Bası, İstanbul 1997. WOLFMAN, Bernard/HOLDEN, James P.,/HARRIS, Kenneth L., Standarts of Tax Practice I, Volume 13, CCH Tax Transaction Library, Chicago, USA. 1992.

YENİSEY, Feridun, Ceza Muhakemesi hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu, İstanbul 1979.

YURTCAN, Erdener, Ceza Yargılaması hukuku 96, Yenileştirilmiş ve geliştirilmiş 6. Bası, İstanbul 1996.

SÜRELİ YAYINLAR

Commerce Clearing House

European Communities Official Publications

International Bureau of Fiscal Documentation

Lebib Yalkın Yayınları

Price Waterhouse

KISALTMALAR

AATUHK : Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

- ABA : American Bar Association
Abs. : Absatz
AICPA : American Institute of Certified Public Accountant
Anm. : Anmerkung
AO. : Abgabenordnung
Art. : Artikel
Aufl. : Auflage
BB : Der Betriebs-Berater
BFH : Bundesfinanzhof
BFHE : Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBl : Bundesgesetzblatt
BİM : Bölge İdare Mahkemesi
BSMV. : Banka Sigorta Muamele Vergisi
BStBl : Bundessteuerblatt
BVerfGE : Amtliche Sammlung von Entscheidungen des
Bundesverwaltungsgerichts
C. : Cilt
CC : Conseil constitutionnel
CPA : Certified Public Accountant
D. : Daire
DB : Der Betrieb
DStR : Deutsches Steurrecht
EEC : European Economic Community

FR	: Finanz-Rundschau
GV.	: Gelir Vergisi
IRC.	: İnternal Revenue Code
IRS	: Internal Revenue Sevice
İYUK.	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV.	: Katma Değer Vergisi
Mük.	: Mükerrer
No.	: Number
Nr.	: Nummer
OE.	: Oyun Eğlence
Rec.	: Recueil des arrêts du Conseil d'Etat
RFH	: Reichsfinanzhof
RFHE	: Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RG.	: Resmi Gazete
RGBL.	: Reichsgesetzblatt
Rn.	: Randnummer
Rz.	: Randziffer
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
StuW	: Steuer und Wirtschaft
Supp.	: Supplement
T.	: Tarih
TK.	: Ticari kazanç
Tz.	: Textziffer
Vol.	: Volume
VUK.	: Vergi Usul Kanunu
VwVfG	: Verwaltungsverfahrensgesetz
YD	: Yürütmeyi durdurma

NOTLAR

- 1 TAMMELO, Adaletin özü olarak eşitlik, s.394.
- 2 KUMRULU, Vergi Yargısında Sorunlar, s.2
- 3 TUNAYA, Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku, s.64
- 4 TUNAYA, Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku, s.64
- 5 2575 No.lu yasa (20.1.1982 T. ve 17580 No.lu RG).
- 6 2576 No.lu yasa (20.1.1982 T. ve 17580 No.lu RG)
- 7 2577 No.lu yasa (20.1.1982 T. ve 17580 No.lu RG)
- 8 4.2.1982 T. ve 17595 No.lu RG.
- 9 21.3.1982 T. ve 17640 No.lu RG.
- 10 ÜSTÜNDAĞ, Medeni Yargılıma Hukuku, s.139
- 11 3410 No.lu yasa ile değişik (2.3.1988 T. ve 19742 No.lu RG)
- 12 KUMRULU, Vergi Yargısında Sorunlar, s.8
- 13 3410 No.lu yasa ile bu sınır sekizmilyon liraya çıkarılmıştır.
- 14 ÜSTÜNDAĞ, Medeni Yargılama Hukuku, s.194.
- 15 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.11.
- 16 DAIBER/HITZEGRAD, Guides the European Taxation, Vol II, Supplement No.45, October 1982, Germany 159.
- 17 DAIBER/HITZEGRAD, Germany-159; KILLIUS/RIEGER, Overview, Introduction to the German Tax System, German Tax & Business Law Guide, s. 114-100.
- 18 GEST/TIXIER, Manuel de Droit Fiscal, 342; BLANLUET/BOUZORAA, Guides the European Taxation, Vol. II, GET-II, Suppl. No. 115, June 1994, France-211.
- 19 GEST/TIXIER, Manuel de Droit Fiscal, s.347; BLANLUET/BOUZORAA, France-211.
- 20 KUMRULU, "Vergi davalarının kuramsal niteliği üzerine düşünceler", s.969-974.

- 21 SABAN, “Kaçakçılık cezasının kusura çevrilmesi” Yerleşik bir Danıştay kavramında içerik denemesi, s.213
- 22 TEZEL, “Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı”, s.6.
- 23 GÖREN, “Türk Alman Hukukunda kişiliğin korunması”, s.178.
- 24 BVerfGe 6,55.
- 25 GEST/TIXXIER, Manuel de Droit Fiscal, s.35.
- 26 BIENVENUE, Droit Fiscal, s.24.
- 27 FRAU,” Fransa ve Anayasa Konseyine Kişisel Başvuru Sorunu”, s.222.
- 28 CC, n 84-184 DC du 19 dec.1984, Rec, 94.
- 29 AKILLIOĞLU, “İdari Yargı ve Danıştay Denetiminin Etkinliği”, s.92.
- 30 Bilgi toplama bu çalışmanın kapsamı dışındadır.
- 31 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku, s.99.
- 32 ÜSTÜNDAĞ, Medeni Yargılama Hukuku, s.590.
- 33 KANETİ, Vergi Hukuku, s.166; YURTCAN, Ceza Yargılaması Hukuku 96, s.387.
- 34 KANETİ, Vergi Hukuku, s.166.
- 35 KANETİ, “Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”, s.97.
- 36 Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Vergi Dünyası; Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Vergi Sorunları Dergisi.
- 37 DAIBER/HITZEGRAD, Germany-160; BLANLUET/BOUZORAA, France-213; BOEKHORST, Guides the European Taxation, Vol. II, Get-II, Suppl. No.118, December 1994, Netherlands-157; MOOR, Guides the European Taxation, Vol. II,Get-II, Suppl. No.124, December 1995, United Kingdom-158.
- 38 3568 No.lu yasa (13.6.1989 T. ve 20194 No.lu RG).
- 39 SABAN, “3568 ve 4008 sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk”, s.93 vd.
- 40 SALTZMAN, IRS Practice and Procedure, s.4-36; WOLFMAN/HOLDEN/HARRIS, Standarts of Tax Practice I, s.1-91 vd.
- 41 78/660/EEC, Fourth Council Directive of 25 July 1978 (Fourth Directive).
- 42 83/349/EEC Seventh Council Directive of 13 June 1983 (Seventh Directive).
- 43 86/635/EEC, Council Directive of 8 December 1986 (Bank Accounts Directive).

- 44 91/674/EEC, Council Directive of 19 December 1991 (Insurance Accounts Directive).
- 45 90/605/EEC, Council Directive of 8 November 1990 (Partnership Directive).
- 46 85/611/EEC; Council Directive of 20 December 1985 (UCITS- Undertakings for Collective Investment in Transferable Securities-Directive).
- 47 884/253/EEC, Eighth Council Directive of 10 April 1984 (Eighth Directive).
- 48 89/48/EEC, Council Directive of 21 December 1988 ((Mutual Recognition Directive).
- 49 BUIJINK/MAIJOR/MEUWISSEN/WITTELOOSTUIJN, Final report of a study on the role, position and liability of the statutory auditor within the European Union (commissioned by DG XV of the European Commission), s.86.
- 50 Doing Business in Germany, Chapter 12-13.
- 51 Doing Business in France, Chapter,12-13.
- 52 28.2.1963 T. ve 11343 No.lu RG.
- 53 KANETİ, "Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", s.98.
- 54 CANDAN, "Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu", s.8.
- 55 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku, s.103.
- 56 CANDAN, Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu", s.9.
- 57 ERKUT, İdari İşlemin Kimliği, s.122-123.
- 58 ÖZAY, Günışığında Yönetim, s.415; ERKUT, İdari İşlemin Kimliği, s.128-129.
- 59 SALTZMAN, IRS Practice and Procedure, s.15-3, 15-4.
- 60 KURU, Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı, s.235.
- 61 ÜSTÜNDAĞ, Medeni Yargılama Hukuku, s.269.
- 62 ÜSTÜNDAĞ, Medeni Yargılama Hukuku, s.269.
- 63 KURU, Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı, s.235.
- 64 ONAR, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C.III, s.1590-1598.
- 65 6.7.1994 T. ve 21982 No.lu RG.
- 66 TIPKE/KRUSE, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 12 Aufl., Mayys 1987, §85 Tz. 11, 11a; MARTENS, Vergleichsvertrag im

- Steuerrecht, s.102-103. Ancak yazar de lege feranda uzlaşmaya olumlu bakmaktadır (s.104).
- 67 Abgabenordnung vom 16 Maerz 1976, BGBl. I S.613, berichtigt BGBl. 1977 I S.269.
- 68 Verwaltungsverfahrensgesetz vom 25.5.1976, BGBl. I S.1953 mit Aenderungen.
- 69 Alman hukukunda uzlaşmaya dayalı idari işlemlerde kullanılan terminoloji karışık olup bunlar arasında en yaygın kullanılanlar, Verständigung, Vergleich, Vertrag, Vorvertrag, Absprache, Zusage, Zusicherung, Arrangement veya Agreement'dyr. Bunlar Vertrag, Vergleich, Zusage ve Zusicherung olmak üzere dört kavram altında toplanabilir. Ayrıca Verstaendigung ve Absprache kavramları da kullanılmaya başlanılmıştır (SEER, Vertraege, Vergleiche und sonstige Verstaendigungen im deutschen Steuerrecht, s. 214).
- 70 TIPKE/KRUSE, §78 Rz.39.
- 71 TIPKE/KRUSE, §118 AO Tz.22.
- 72 BFH v. 25.9.1956 I 94/56 U, BFHE 63,379, BStBI III 1956, 341; BFH v. 11.1.1963 VI 97/61 U, BFHE 76, 489, BStBI III 1963, 180; BFH v. 7.2.1975 VI R 133/72, BFHE 115, 313, BStBI II 1975, 478; BFH v. 31.1.1956 I 111/54 U, BFHE 62, 230, BStBI III 1956, 86.
- 73 BFH v. 11.12.1984 VIII R 131/76, BFHE 142, 549, BStBI II 1985, 354.
- 74 BFH v. 11.12.1984, dpn. 10, 357,358.
- 75 SEVİĞ, Vergi Yargysynyn Evrimi (Türkiye Örneği), s.34.
- 76 GEST/TIXIER, Manuel de Droit Fiscal, s.41 ve 328.
- 77 SALTZMAN, IRS Practice and Procedure, s.9-2 vd.
- 78 ONAR, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C.III, s.1814-1816; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku, s.184.
- 79 ONAR, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C.III, s.1814-1816; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku, s.184.
- 80 29.6.1982 T. ve 17739 No.lu RG.
- 81 Danıştay Dergisi, S.60-61, s. 208-211.
- 82 Danıştay Dergisi, S.68-69, s.622-624.
- 83 10.4.1990 T. ve 20488 No.lu RG.
- 84 18.6.1994 T. ve 21964 No.lu RG.
- 85 Danıştay 4D., Esas No: 1991/2779, Karar No:1991/2936; Danıştay 4D., Esas No: 1996/1104, Karar No: 1996/1080 (yayınlanmamıştır).
- 86 SEER/TIPKE/LANG, Steuerrecht, §22 Anm.385.

- 87 SEER/TIPKE/LANG, Steuerrecht, §22 Anm.387.
- 88 GEST/TIXIER, Manuel de Droit Fiscal, s.346-347.
- 89 SALTZMAN, IRS Practice and Procedure, s. 8-19.
- 90 18.6.1994 T. ve 21964 No.lu RG.
- 91 Anayasa Mahkemesi, Esas No: 1995/27, Karar No:1995/47 (10.4.1996 T. ve 22607 No.lu RG).
- 92 ÖNCEL, Vergi Hukukunda Sorumluluk”, s.39-55; TEZEL, Vergi Muhakemesi Hukuku, s.5.
- 93 ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s.186.
- 94 AATUHK 58 madde ödeme emrine itiraz başlığını taşır ve ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur, şeklindeki düzenleme hatalıdır. Çünkü İdari Yargı Reformunda vergi yargısı kurulması ile itiraz ve temyiz komisyonları kalkmış ancak bu hüküm düzeltilmemiştir.
- 95 KANETİ, Vergi Hukuku, s.291
- 96 GÖLCÜKLÜ, Yargılama Makamları Önünde Makul Süre, s.10, dipnotu, 5.
- 97 YENYSEY, Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu, s.4.
- 98 KUMRULU, Vergi Yargısında Sorunlar, s.4.
- 99 CANDAN, “İdari yargı harçları ile ilgili bir inceleme”, s.3 vd.
- 100 Anayasa Mahkemesi, 27.9.1988, Esas: 1988/7, Karar 1988/27 (26.12.1988 T. ve 20031 No.lu RG).
- 101 KUMRULU, “Vergi davalarında uygulanan gecikme faizi hakkında düşünceler”, s.237 vd.
- 102 2802 sayılı yasa (26.2.1983 T. ve 17791 No.lu RG).
- 103 15.10.1982 T. ve 17839 No.lu RG.
- 104 3221 No.lu Hakim ve Savcı Adayları Eğitim Merkezi Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun (15.6.1985 T. ve 18785 No.lu RG).
- 105 20.1.1982 T. ve 17580 No.lu RG.
- 106 1136 sayılı (7.6.1969 T. ve 13168 No.lu RG).
- 107 Hukuk Öğretimi Sempozyumunda sunulan bildirimler (Editör: Adnan GÜRYZ); İstanbul Barosu Başkanlığı, Avukatlık Mesleği Sempozyumunda sunulan bildirimler; MUTLUER, Türk Vergi Yargı Sistemi, Yorum, s.6.

- 108 KUMRULU, "Uzlaşmaya ilişkin bir içtihadları birleştirme kararının ışığında vergi hukukunda teori, uygulama ve öğretim", s.72-73.
- 109 ÖNCEL/KUMRULU, "Maliye eğitiminde hukuki yaklaşım", s.1-16.
- 110 Türkiye Barolar Birliği, Avukatlık Kanunu Yönetmeliği (20.2.1972 T. ve 14454 No.lu RG).
- 111 WOLFMAN/HOLDEN/HARRIS, Standarts of Tax Practice I, s.324.
- 112 SCHMIDT, Steuer-Berater Jahrbuch 1975/76, s.77.



Vergi yargısı, vergi yükümlüsü için yasama ve ağırlıklı olarak da yürütmeye karşı yargısal korunma alanı oluşturur. Yargıçların kararları ile oluşturulan bu korunma alanının etkinliği var mıdır?

Hukuk içinde, hukukla ölçerek yapılan bu çalışmada ortaya çıkan rakamsal değerleri okuduğumuzda şunu söyler: Türk Vergi Yargısı Sistemi'nin etkinliği vardır.

Bu çalışma 1995 yılında başlamıştır. Günümüze kadar vergi yasalarında pek çok değişiklik olmasına rağmen, bu çalışmada yer alan problemlerle ilgili değişiklikler gündeme gelmemiştir ve raporda yer alan tespitler aynen geçerliliğini korumaktadır.

Nihal Saban 1983 yılında İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden mezun olduktan sonra İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi, Mali Hukuk Bölümü'nden "Türk Parasının Hukuksal Düzeni" konulu teziyle yüksek lisans derecesini, 1991 yılında aynı bölümden "Vergi Hukuku'nda Sorumluluk" başlıklı teziyle doktora derecesini aldı. Doçentlik takdim tezi "Franchising ve Vergilendirme" üzerinedir. Halen Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Başkanı olarak görev yapmaktadır.