

NASIL BİR VERGİ DENETİMİ ve VERGİ YARGISI?

2011 ÇAĞA HUKUK ÖDÜLÜ

Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

Beta

**NASIL BİR VERGİ DENETİMİ
ve
VERGİ YARGISI?**

**ÇAĞA HUKUK ÖDÜLÜ 2011
(10. YIL ÖDÜLÜ)**

Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

Beta

Yayın No : 2819

Hukuk Dizisi : 1382

1. Baskı - Ocak 2013 – İSTANBUL

ISBN 978 - 605 - 377 - 842 - 4

Copyright© Bu kitabın bu basısının Türkiye'deki yayın hakları BETA Basım Yayın Dağıtım AŞ.'ye aittir. Her hakkı saklıdır. Hiçbir bölümü ve paragraf kısmen veya tamamen ya da özet halinde, fotokopi, faksimile veya başka herhangi bir şekilde çoğaltılamaz, dağıtılamaz. Normal ölçüyü aşan iktibaslar yapılamaz. Normal ve kanunî iktibaslarda kaynak gösterilmesi zorunludur.

Dizgi : Beta Basım A.Şi.

Baskı - Cilt : Net Kertasıye tan. ve Matbaa San. Tic. Ltd. Şti.
Taksim Cad. Yoğurtçu Faik Sok. No: 3 Taksim
Beşiktaş/İSTANBUL
(Sertifika No: 13723) Tel: (0-212 249 40 60)

Kapak Tasarım : Müge Günbaş

Beta BASIM YAYIM DAĞITIM A.Şi.

Narlıbahçe Sokak Damga Binası No: 11

Cağaloğlu - İSTANBUL

Tel : (0-212) 511 54 32 - 519 01 77

Fax: (0-212) 511 36 50

www.betayayincilik.com

Bu eser, ÇAĞA Hukuk Vakfı tarafından düzenlenen “Vergi Denetimi ve Yargısı” konulu yarışmada birinci gelmiştir.

Adnan NAS, Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK, Şaban ERD KLER, Dr. Ali İrfan ŞANVER ve Zeki GÜNDÜZ’den oluşan jüri tarafından birinciliğe l yık görülen bu çalışmaya 29.02.2012 tarihinde düzenlenen törenle ödül verilmiştir.

*Bugünümü görmelerini çok istediğim,
Onlarsız her sevincimin buruk olacağı
Anneannem, babaannem ve dedelerime*

Rahmetle...

Hasretle...

ÖNSÖZ

ÇAĞA Hukuk Vakfı, hukuk alanındaki eserleri teşvik etmeye yönelik düzenlemiş olduğu yarışma ile hukuk alanında çok büyük bir boşluğu doldurmaktadır. Özellikle hukuk alanındaki akademisyenlerin çalışmalarının özendirilmesi gerekmektedir. Günümüzde hukuk fakültelerinin sayısındaki hızlı artış, akademik hayatın şartlarının çok da cazip olmaması, yeterli sayıda akademik personelin bulunmasını zorlaştırmaktadır. Zorlu meslekî süreçlerinde akademisyenlerin motive olmasını sağlayan, onlara hedef belirleyen ve yapılan yayınların kalitesinin yükseltilmesini sağlayan bu yarışmaların katkısı inkâr edilemez. ÇAĞA Hukuk Vakfı'nın ve onun etkisiyle TÜSİAD'ın düzenlediği yarışmalar bu alanda çok değerli çalışmalardır. ÇAĞA Hukuk Vakfı'nın bu uygulamasının diğer kurumlara da örnek teşkil etmesini diliyorum.

Vergi hukuku hem devlet hem de vatandaşlar bakımından çok önem taşıyan bir hukuk dalıdır. Vergi hukuku bir yandan devletin yüklenmiş olduğu kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu kaynakların toplanmasını garanti altına alırken, diğer yandan da mükelleflerin hukukî güvenliğini sağlamaktadır. Vergi hukuku, kişilerin hukukî güvenlikleriyle yakından ilgilidir. Çünkü vergilendirme ile devlet bir bakıma bireylerin gelirine, servetine ortak olmaktadır. "*Mal canın yongasıdır*" atasözü de göz önüne alındığında, devletin vergilendirme yetkisinin hukuka dayandırılmasının ne kadar büyük önem arz ettiği daha iyi anlaşılmaktadır. Bu itibarla vergi hukuku, kişilerin hukukî güvenlikleri bakımından en az ceza hukuku kadar değer taşımaktadır.

Ayrıca tarihteki ilk demokrasi mücadelelerinin temelinde ve ilk parlamentoların oluşmasında, keyfî vergilendirmeye duyulan tepkilerin yattığı kabul edilmektedir. Vergi alanındaki düzenlemelerin hukuka dayandırılması, adil bir vergilendirmenin ve dolayısıyla kişilerin hukukî güvenliklerinin sağlanmasını yakından ilgilendirmektedir.

2011 senesinde Hukuk Fakültesi üçüncü sınıf öğrencimin TÜSİAD'ın düzenlemiş olduğu en iyi genç hukukçu ödülünü, danışmanlığım altında hazırlamış olduğu vergi denetimi konulu eseriyle kazanması, hem öğrencilerime hem de bana çok önemli bir teşvik kaynağı oldu. Bunun hemen ardından ÇAĞA Hukuk Vakfı'nın yarışma ilanını gazetede gördüğümde, büyük bir heyecanla, bütün çabamla bu yarışmaya odaklandım.

İlk olarak vergi denetimi ve vergi yargısının ortak noktasından hareket ettim. Her ikisinin ortak noktası, vergi adaletinin sağlanmasıdır. Vergide adaletin sağlanması, ilk çağlardan beri bütün insanların hedefidir. Ancak vergide adaletin sağlanması, birçok etkene bağlıdır. Vergi sisteminin adil ve hükümlerinin birbirine uyumlu şekilde düzenlenmesi, vatandaşların eğitimi gibi unsurlar bu etkenler arasında sayılabilir. Bunlar dışında vergi denetimi ve yargısı, vergide adaletin sağlanmasında en önemli iki sacayağını teşkil etmektedir. Çalışmada bu noktadan hareket ederek, vergide adaletin sağlanması için nasıl bir vergi denetimi ve vergi yargısının gerçekleştirilmesi gerektiğini incelemeye çalıştım.

İngilizce'de ölümden ve vergiden kaçınılamayacağını ifade eden bir deyim bulunmaktadır. Bu deyim, aslında vergi uygulamasının başarısı için olması gereken temel bir saptamayı içermektedir. Vergiden kaçınılamayacağı bilincinin oluşturulmasında ise en önemli pay, vergi denetimlerine düşmektedir. Vergi denetimi kişilerin gerçek ödeme güçlerine göre vergilendirilmelerini sağlamak suretiyle, adaletin gerçekleştirilmesine hizmet etmektedir. Ayrıca vergi kabahatlerinin ve vergi suçlarının ortaya çıkarılması da ancak denetimler sonucu olabilecektir. Vergi denetimlerinin kendinden beklenen faydaları sağlayabilmesi için vergi denetimlerinin yeterli sayıda olması ve hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Vergi denetim birimleriyle ilgili kanunî değişiklikleri ve denetimlerdeki hukukî sorunları çalışmanın ilk bölümünde incelemeye çalıştım.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergi yargısının nasıl yapılması gerektiği üzerinde durdum. Hukuk devletinin olmazsa olmaz unsuru, yargı denetimidir. Bu bağlamda vergi yargısı, vergide adaletin gerçekleştirilmesi, kişilerin hukukî güvenliklerinin sağlanmasında önemli

fonksiyon görmektedir. Etkin bir vergi denetimi ancak etkin bir vergi yargısıyla desteklendiğinde olumlu sonuçlar verebilecektir. Vergi hukukunun teknik bir hukuk dalı olması itibariyle, vergi yargısının ayrı bağımsız bir yargı kolu olarak düzenlenmesi büyük fayda sağlayacaktır. Ancak bu olmadığı takdirde, vergi hukukunun önemi dikkate alınarak vergi yargısı yeniden yapılandırılmalıdır.

Vergi mahkemelerinde açılan davaların önemli bir kısmı idare aleyhine sonuçlanmaktadır. Bu bakımdan isteğe bağlı idarî başvuru yollarının zorunlu hale getirilmesi düşünülebilir. Danıştay'ın iş yükünün azaltılıp, gerçek bir içtihat mahkemesi kimliğine kavuşturulmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır. Vergi hâkim adaylarının seçiminde ayrı bağımsız bir sınav yapılmalı, vergi hâkim adaylarının stajları da bu hukuk dalının gerektirdiği teknik bilgi donanımına sahip olacakları şekilde ayarlanmalıdır. Vergi yargısında bu şekilde yapılacak düzenlemeler diğer yargı kolları açısından da yol gösterici nitelikte olacaktır.

Sonuç olarak, vergide adaletin gerçekleşmesi ancak etkin bir vergi denetimi ve vergi yargısına bağlıdır.

Bu eserde, ana metin ve bölüm başlıklarına sadık kalınmış olup yarışmaya son katılım tarihi olan 31.10.2011 tarihinden sonraki kanun değişikliklerinin eklenmesi yoluna gidilmiştir. Ayrıca getirilen öneriler doğrultusunda vergi incelemeleri üzerinde daha detaylı durulmuş ve vergi yargısı konusunda ayrıntılı istatistikler eklenip yorumlar artırılmıştır.

Hukuk biliminin gelişmesi amacıyla bu yarışma fikrini ortaya çıkaran ve on yıldan beri devam ettirip diğer kuruluşlara da örnek olan ÇAĞA Hukuk Vakfı Yönetim Kurulu Başkanı Avukat Barbaros ÇAĞA'ya ve onun nezdinde ÇAĞA Hukuk Vakfı'na, değerli katkılarından dolayı en içten teşekkürlerimi sunarım.

Jüri üyeleri Adnan NAS, Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK, Şaban ERDİKLER, Dr. Ali İrfan ŞANVER ve Zeki GÜNDÜZ'e emeklerinden dolayı ayrı ayrı teşekkür ederim. Görüş ve eleştirileriyle çalışmanın son halini almasını sağlayan Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK'e ayrıca teşekkürlerimi sunarım.

Maddî ve manevî desteklerini hep hissettiğim anne ve babama; eşim ve kızlarıma en içten sevgilerimi sunarım. Noterlik mesleği dolayısıyla vergi ile yakından ilişki içinde bulunan babamın görüşleri de önemli katkı sağladı.

Töreni teşrif eden dekanımız Prof. Dr. Ömer ULUKAPI'ya, Yrd. Doç. Dr. Murat TUMAY ile avukat Abdullah OK'a, görüşlerinden yararlandığım İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi Dairesi müdür yardımcısı Ali MENDİLLİ ile malî müşavir Serhat ADEMOĞLU'na da ayrıca teşekkür ederim. Törene Konya'dan beraber geldiğimiz Mehmet TOPATAN'a da sevgilerimi sunarım.

Tören gecesinin hazırlanmasında yoğun emeği geçen avukat Erdem DEĞERLİ nezdinde ÇAĞA Hukuk Bürosu'na ayrıca teşekkürlerimi sunarım.

Eserin yayımlanmasında gösterdiği ilgi ve alâka için Beta Yayınevi Yönetim Kurulu Başkanı Seyhan SATAR'a ve nezdinde tüm yayınevi çalışanlarına, ayrıca eserin yayıma hazırlanmasında emeği geçen Nur BAYLAV ile Müge GÜNBAŞ'a teşekkür ederim.

Gelecek her türlü görüş ve eleştiriler, gerek bu eser ve gerekse ilerideki çalışmalarım için son derece önemli yol gösterici nitelikte olacaktır. Ayıracağınız vakit için şimdiden teşekkürü bir borç bilirim.

Konya, Kasım 2012.
sustun@selcuk.edu.tr

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	VII
KISALTMALAR	XIII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYGULAMASININ BAŞARIYA ULAŞMASININ ŞARTLARI

I. ETKİN VERGİ YÖNETİMİ	5
II. ETKİN VERGİ YÖNETİMİ İÇİN GEREKEN ŞARTLAR	7

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ

I. VERGİ DENETİMİNİN ÖNEMİ	13
II. VERGİ DENETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİ	18
A. 646 Sayılı KHK Öncesi Vergi Denetiminin Yapılanması	19
B. 646 sayılı KHK Sonrası Vergi Denetiminin Yapılanması	26
III. VERGİ DENETİM YOLLARI	34
A. Yoklama	35
B. Vergi İncelemesi	38
1. Vergi İncelemesinin Özellikleri	38
2. Vergi İncelemesinin Esasları ve Karşılaşılan Sorunlar ...	39
3. Vergi İncelemesinde 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi	54

4. Susma Hakkı Kapsamında Vergi İncelemesi	67
C. Arama	75
D. Bilgi Toplama.....	79

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGISI

I. VERGİ YARGISININ ÖNEMİ VE FONKSİYONLARI.....	83
A. Vergi Yargısının Önemi	83
B. Vergi Yargısının Fonksiyonları	85
II. VERGİ YARGISININ ÖRGÜTLENMESİ.....	89
A. Yabancı Ülke Uygulamaları	90
1. Fransa.....	90
2. İngiltere	91
3. Almanya.....	93
4. Amerika Birleşik Devletleri	94
B. Türkiye’de Vergi Yargısının Örgütlenmesi	94
III. TÜRK VERGİ YARGISININ ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	98
A. Vergi Yargısının Etkinliği Bakımından Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi	99
B. Vergi Yargının İş Yüğü, Örgütlenmesi ve Fonksiyonları Bakımından Değerlendirilmesi	109
C. Vergi Hâkimlerinin Seçimi ve Yetiştirilmelerinin Değerlendirilmesi	142
SONUÇ	157
YARARLANILAN KAYNAKLAR	161

KISALTMALAR

AIHM.	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AyM.	: Anayasa Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
CD.	: Ceza Dairesi
Çev.	: Çeviren
D.	: Daire
DEÜİİBFD.	: Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
dn.	: Dipnot
Dş.	: Danıştay
DVDDGK.	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E.	: Esas
ET.	: (İnternet kaynağına) Erişim tarihi
K.	: Karar
KHK.	: Kanun hükmünde kararname
md.	: Madde
mük.	: Mükerrer
RG.	: Resmî Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
VDDK.	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK.	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yargıtay

GİRİŞ

Devlet egemenliğinin en önemli unsurlarından birisini vergilendirme yetkisi oluşturmaktadır. Devletlerin vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiilî gücü ifade eden vergilendirme yetkisi, devletlerin varlık şartıdır. Aynı zamanda hukukî bir yetki olan vergilendirme yetkisi, sadece devletin ihtiyaç duyduğu gelir unsurlarının sağlanmasını değil, aynı zamanda bunların hukuka uygun olarak elde edilmesini de ifade etmektedir. Bu bakımdan vergilerin yönetimi konusu ön plana çıkmaktadır. Başarılı bir vergi yönetiminin nasıl gerçekleştirileceği, günümüzde bile hâlâ önemini koruyan bir sorundur. Vergi yönetiminin daha etkili olması için çalışılmaktadır.

Devletin vergi alması, âdeta kişilerin gelirlerine, hatta servetlerine ortak olması gibi bir duruma sebebiyet vermektedir. Bu da bireylerle devlet arasında ister istemez çıkar çatışmalarına yol açmaktadır. Vergi konusunun maddî yönünde, mükellefle devlet arasında hiç bitmemiş ve bitmeyecek olan bir çıkar çatışması mevcuttur. Ancak bu kadar paraya dayalı bir konunun bir de moral tarafı mutlaka olmalıdır ki, sistem en az ihtilafla işleyebilsin. Vergi ile ilgili müesseseler, adil bir uygulamayı sağlayacak şekilde hukuk kuralları ile çevrenmelidir.

Tarih içinde, devleti yönetenlerin vergilendirme yetkisini keyfî kullanmaları sonucu, kişilerle devlet arasındaki çıkar çatışmaları doruğa çıkmıştır. Hukuktan uzaklaşıldığı ölçüde bu çıkar çatışmaları artmaktadır. Tarihî süreçte, keyfî vergilendirmeye duyulan tepkiler neticesinde meydana gelen halk hareketleri ile vergilendirme yetkisi hukukla sınırlandırılmış ve böylece vergi hukuku, bir hukuk dalı olarak ortaya çıkmıştır.

Vergi uygulamasının başarısı için her şeyden önce, vergilendirmenin tamamen hukuka dayandırılması şarttır. Bireylerin hukukî güvenlik

içinde olmaları en önemli gerekliliktir. Vergi sisteminin vergi adaletini gerçekleştirecek şekilde anayasal ilkelere uygun olarak düzenlenmesi asıldır. Bu sayede çıkar çatışmaları asgarîye inecek ve vergiye gönüllü uyumun sağlanması da daha kolay olacaktır.

Başarılı bir vergi uygulamasından bahsedebilmek için iki temel unsur ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki, vergi denetimidir. Vergi denetimi olmadan vergilendirmeden istenilen sonuçların elde edilebilmesi mümkün değildir. Devletin hedeflediği gelir miktarının gerçekleştirilmesi bakımından da mükelleflerin denetime tâbi tutulmaları gereği açıktır. Bu sayede, mükelleflerin vergiyle ilgili ödevlerini doğru ve kanuna uygun olarak yerine getirmeleri sağlanabilecektir. Mükelleflerin vergiyle ilgili hukuk kurallarına uyup uymadıkları, yapılacak denetimlerle tespit edilebilecektir. Vergi suçunu ve kabahatini oluşturan fiillerin ortaya çıkarılması, denetimler sonucu olacaktır. Dolayısıyla, denetimler sayesinde mükellefler arasında eşitlik de sağlanmış olacaktır. Kısaca, vergide adaletin gerçekleştirilmesi, ancak ve ancak etkili bir vergi denetimi ile mümkün olabilecektir.

Vergi denetiminin kendinden beklenen bütün bu faydaları sağlayabilmesi, vergi denetiminin etkili bir şekilde yapılmasına bağlıdır. Etkin olmayan bir denetim, ancak kâğıt üzerinde kalacak ve eşitsizliğe hizmet etmekten başka işe yaramayacaktır.

Yine, vergi denetimi kadar önemli olan diğer temel unsur ise, yargı denetiminin sağlanmasıdır. Yargı denetimi, hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz şartıdır. Vergi idaresinin tüm işlemlerinin yargı denetimine mutlaka açık olması gerekmektedir.

Devletin egemenliğinin hâkim olduğu bir hukuk dalı olan vergi hukukunda, vergi yargısı, hukukun üstünlüğünün sağlanması ve mükelleflerin hukukî güvenliklerinin temini bakımından eşsiz bir fonksiyon görmektedir. Vergi yargısı, vergilendirmede ortaya çıkabilecek muhtemel keyfiliğin önlenmesini ve vergilendirmenin hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Vergi denetimlerinin ve bu denetimlere bağlı olarak gerçekleştirilecek diğer işlemlerin yargı denetimine tâbi olması, bütün bu işlemlerin hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlayacaktır. Bu sayede mükelleflerin hukukî güvenlikleri

sağlanacak ve vergiye gönüllü uyum gerçekleşecektir. Dolayısıyla, etkin bir vergi denetimi ancak etkin bir vergi yargısıyla desteklendiğinde olumlu sonuçlar verebilecektir.

Bu çalışma kapsamında, ideal bir vergi denetiminin ve vergi yargısının nasıl olması gerektiği sorusuna cevap aranacaktır. İlk bölümde vergi denetimi ve yargısının önemi üzerinde durulacaktır. Vergi denetimi ve vergi yargısının ortak noktaları ortaya konulacak, bu iki müessesenin birbirini tamamlayıcı özellikleri vurgulanacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergi denetimi konusu ele alınacak, etkin bir denetimin nasıl sağlanacağı tespit edilmeye çalışılacaktır. Bu kapsamda vergi denetim birimlerinin örgütlenmesi, uygulamada karşılaşılan sorunlar ve muhtemel çözüm yolları ele alınacaktır.

Son bölümde ise vergi yargısında etkinlik konusu üzerinde durulacaktır. Yabancı ülkelerdeki vergi yargısının örgütlenmesiyle ülkemizdeki durum karşılaştırılacaktır. Vergi yargısının iş yükü, vergi hâkimlerinin seçimi ve mahkemelerin yapısı bağlamında vergi yargısının sorunları ele alınıp değerlendirme yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYGULAMASININ BAŞARIYA ULAŞMASININ ŞARTLARI

I. ETKİN VERGİ YÖNETİMİ

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) vergiyi doğuran olayı düzenleyen 19. maddesinde¹, mükellefle devlet arasındaki vergi ilişkisi, temel itibariyle bir alacak borç ilişkisi olarak hükme bağlanmıştır. Mükellefler açısından kamu hizmetlerinin finansmanına katılmak teknik bir zorunluluk ve anayasaya göre bireylere yüklenen bir ödev niteliğindedir². Devlet açısından ise kamu hizmetlerinin finansmanını sağlaması dolaısıyla vergi almak bir görev niteliğinde kabul edilebilir. Vergi dairesi vergi alma konusunda bağlı yetki ile donatılmıştır³.

Tarihin her döneminde, bugünkü anlamından uzak da olsa, vergilerin alınması söz konusudur. İktidarlar, finansal açıdan zor durumda kaldıkları her dönemde vergilere daha yoğun bir şekilde başvurmuşlar, keyfi bir şekilde vergilendirmeye gitmişlerdir. Bu keyfi vergilendirmeye duyulan tepkiler sonucu, iktidarların vergilendirme yetkilerini⁴ sınırlandırmaya yönelik halk hareketleri başlamıştır. Tarihteki ilk demokrasi mücadeleleri, iktidarların keyfî vergi koymalarına tepki olarak doğmuştur⁵. Büyük mücadeleler sonucunda başta vergilerin kanunîliği olmak üzere temel vergi ilkeleri anayasalarda yer almaya başlamış ve vergi hukuku bir hukuk dalı olarak ortaya çıkmıştır.

¹ VUK md. 19: “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder*”.

² Nitekim Anayasa'nın vergilerle ilgili 73. maddesinin başlığı “Vergi Ödevi”dir.

³ Bkz. ÖNCEL Muallâ – KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara 2011, s. 2.

⁴ “*Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiilî gücüdür*”. ÇAĞAN Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982, s. 7.

⁵ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 7.

Vergilendirme yetkisi günümüzde hukukî bir yetkidir. Vergilerin hukuka uygun olarak alınması gerektiğini de ifade eden bir kavramdır. Vergi uygulamasının başarıya kavuşması için bu yetkinin hukuka uygun olarak kullanılması ve mükelleflerin hukukî güvenliğe sahip olmaları gerekmektedir. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunda da, vergilemenin hukuka uygun yapılmasının temel belirleyici bir faktör niteliğinde olduğu açıktır.

Devlet, vergiler alanında bir işleme giriştiğinde doğrudan bireyin kesesine el atmakta, adeta bireyin gelirine, harcamasına, hatta servetine ortak olmaktadır⁶. Devletin mükellefin gelirine, servetine ortak olmasının bir sonucu olarak, kaçınılmaz şekilde çıkar çatışmaları ortaya çıkmaktadır. Kamu hizmetlerinin gerektirdiği finansmanın karşılanması amacı ile mükelleflerin maddî çıkarları karşı karşıya gelmekte, çatışmaktadır. Devlet büyük miktarda vergi toplamak isterken, mükellefler ise az vergi ödemek isterler. Bu bakımdan mükellef ile devlet arasında doğal bir çıkar çatışması bulunmaktadır⁷. Vergi hukuku, vergi ilişkisinin temelinde yer alan bu çıkar çatışmasını, menfaatlerin karşılıklı dengelenmesini sağlayarak çözmeye çalışır⁸. Bu bakımdan vergi hukukunun temel fonksiyonunun devletle mükellefler arasındaki menfaat dengesinin kurulması olduğu belirtilmektedir⁹.

Devletle mükellefler arasındaki menfaat dengesinin hukuka uygun olarak tesis edilmesi halinde, birçok sorun daha doğmadan önlenilecektir. Bu bakımdan vergi idaresinin işlemlerinin hukuka uygunluğunun sağlanmasının yanı sıra, bu işlemlerinin hukuka uygunluğunun vergi tarafından denetimi de büyük önem taşımaktadır.

⁶ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 2.

⁷ SEER Roman, “Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununun Nedenleri ve Çözüm Yolları”, Panel, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Ankara 2010, s. 441; CATALOLUK Cuma, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl 2008, S. 20, s. 227.

⁸ KUMRULU Ahmet, “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 40, S. 1-4, 1988, s. 243; “Bu çatışmanın bertaraf edilmesi veya en azından azaltılması gerekir, yani “kazan-kazan (Win-win)” durumuna gelmek gerekir”. SEER, s. 441.

⁹ KUMRULU, *Gecikme Faizi*, s. 243.

Devletle mükellef arasındaki çıkar çatışmalarının mümkün olduğunca önlenip başarılı bir vergi uygulamasının sağlanabilmesi, temel itibariyle vergi yönetiminin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine bağlıdır. Malî yönetim geniş anlamalı bir kavram olup malî mevzuat, malî yargı ve malî idarenin tamamını içerir¹⁰. Vergi yönetimi ise malî yönetimin içinde yer almaktadır. Kamu gelirleri açısından vergi mevzuatı, vergi yargısı ve vergi idaresinin örgüt yapısını ifade etmektedir¹¹. Vergi yönetiminin tüm unsurlarıyla birlikte etkili bir şekilde düzenlenmesi, vergi uygulamasındaki başarıyı da beraberinde getirecektir.

II. ETKİN VERGİ YÖNETİMİ İÇİN GEREKEN ŞARTLAR

Vergi yönetiminin başarılı olması, birçok faktöre bağlı bulunmaktadır. Vergi kanunlarının açık, anlaşılabilir ve basit olması¹²; mükelleflerin vergi bilinci ve ahlâkına sahip olmaları¹³; vergi kontrol ve denetiminin etkinliği, gelişmelere uyum sağlanması bunlara örnek olarak verilebilir¹⁴.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması da önemlidir¹⁵. Mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlamada ise üç unsurdan bahsedilmektedir. Buna göre, öncelikle mükellefi tıpkı bir müşteri gibi görerek onun ihtiyaçlarını ve taleplerini karşılamak gerekir. İkinci olarak vergi kanunlarını ve uygulamalarını kolaylaştırmak ve anlaşılabilir hale getirmek lâzımdır. Ayrıca inceleme yoluyla mükellefin vergiye uyumu sağlanmalıdır. Vergi idaresinin başarısı için her üç unsur birlik-

¹⁰ Bkz. AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2009, s. 11.

¹¹ AKDOĞAN, s. 525.

¹² AKDOĞAN, s. 526, 532.

¹³ AKDOĞAN, s. 187-188; KAYNAR BİLGİN Handan, "Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 20, S. 2, 2011, s. 261, 275.

¹⁴ AKDOĞAN, s. 535.

¹⁵ "Gönüllü uyum konusunda mükellef haklarının önemi bir gerçektir. Mükelleflerin isteklerini ve vergi idaresiyle ilgili görüşlerini bilmek gönüllü uyumlarını arttırmaktadır... Gönüllü uyum vergi idarelerindeki kaliteli hizmet sunulmasını sağlamada etkilidir. Bu yüzden mükellef haklarının idarece korunmasında çaba gösterilmesi gerekmektedir. Bu durum beraberinde gönüllü uyumu getirecektir". Bkz. ÇETİN Güneş – GÖKBUNAR Ramazan, "Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı", *Yönetim ve Ekonomi*, Yıl 2010, C. 17, S. 1, s. 43.

te dikkate alınmalıdır¹⁶. Mükelleflerin durumlarının dikkate alınması, işlemlerde tarafsız davranılması ve işlerin hızlı sonuca bağlanması da bu konuda etkilidir¹⁷.

Bunların dışında elbette ki vergi idaresinin ülke düzeyinde yaygınlığı, birimler arasındaki koordinasyon, vergi idaresi çalışanlarının eğitimi, vergi mevzuatı ve yargısının günün ihtiyaçlarına cevap verebilecek seviyede yapılandırılması da vergi yönetiminin etkinliğinde büyük rol oynamaktadır¹⁸.

İngilizce’de vergilerden kaçınılamayacağı belirten bir deyim vardır: “*Nothing is certain, but death and taxes*”¹⁹. Ölüm ve vergiden başka hiçbir şeyin kesin, kaçınılmaz olmadığı anlamına gelen bu deyim, aslında vergi uygulamasının başarısı için olması gereken temel bir saptamayı içermektedir. Kişilerin vergiden kaçamayacaklarının bilincinde olmaları, onların beyanlarında ve vergi ile ilgili diğer ödevlerinde doğru ve dürüst hareket etmelerinin garantisini oluşturacaktır. Etkin bir vergi yönetiminin sağlanması için bu bilinç çok önemlidir.

Mükelleflerin eğitim düzeyi, vatandaşlık bilinçleri, demokrasi anlayışlarının yanı sıra elbette ki vergi sisteminin adil bir şekilde düzenlenmiş olması, düzenlemelerin birbirleriyle uyumlu olması, vergi aflarının olmaması (en azından sık bir şekilde olmaması)²⁰ ve vergi ce-

¹⁶ Bkz. KARYAĞDI Nazmi, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi, Ankara 2006, s. 86; “Yükümlülerin vergiye uyumunu belirleyen faktörler yalnızca vergi kaçırma fırsatlarının bulunup bulunmaması, vergi oranlarının düzeyi, denetimlerin sıklığı ya da vergi kaçakçılığı yapanlara uygulanan cezaların ağır olup olmaması değildir. Tüm bu faktörlerin dışında yükümlülerin vergiye uyumunu belirleyen bir başka faktör de yükümlülerin vergi ahlakı düzeyleridir”. KAYNAR BİLGİN, s. 261.

¹⁷ ÇATALOLUK, s. 222.

¹⁸ AKDOĞAN, s. 535-537.

¹⁹ Bu deyim ilk defa Daniel Defoe’nun 1726 yılındaki “The Political History of the Devil” adlı eserinde geçmiştir: “*Things as certain as death and taxes, can be more firmly believed*”. <http://www.phrases.org.uk/meanings/death-and-taxes.html>, (ET. 24.10.2011).

²⁰ “Çok sık af kanunu çıkarılması, vergi ödeme bilinci ve alışkanlığının yok olmasına yol açmaktadır. Zamanında vergisini ödeyenleri adeta “enayi” yerine koymak anlamına gelen afların en büyük olumsuzluğu, ulaşılması, hatta yaklaşılmaması zor olan vergi adaletini ortadan kaldırmasıdır”. KARAKOÇ Yusuf, “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme – Uygulama – Yargılama)”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004 Antalya, s. 98; “Bu denli

zalarının caydırıcılığı da bu bilinçte etkilidir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında etkin bir vergi yönetimi için gereken şartları kanaatimce beş temel başlık altında toplamak mümkündür:

1. Vergi sisteminin vergi ilkeleri doğrultusunda adil ve birbirine uyumlu olarak düzenlenmesi gerekir.
2. Etkin bir vergi denetiminin sağlanması gerekir.
3. Vergi cezalarının caydırıcılığı ve etkinliğinin sağlanması gerekir.
4. Hukuk devletinin olmazsa olmaz şartı olan yargı denetiminin etkinliği de sağlanmalıdır.
5. Vergi eğitiminin verilmesi şarttır. Gerek mükelleflerin vergi bilincinin²¹ ve vergiye uyumunun²² sağlanmasında ve gerekse de vergi idaresinin görevlerini lâıykıyla yerine getirmesinde eğitimin çok önemli bir yeri vardır.

Vatandaşların vergi konusunda eğitilmeleri, verginin hayatî önemini anlamalarını sağlayacaktır²³. Bu eğitim sayesinde vergi yönetiminde

sık çıkarılan vergi affının mükelleflerde, yarattığı af beklentisinin sonucu olarak, her seçim öncesi vergi gelirlerinde azalma saptanmasına karşın; Devlet, vergi affı çıkarmakta ısrarlı oldu. Vergi atlarının olumsuz sonuçlarına ve bekleneni veremediğine en somut örnek, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunudur. Kanunun yürürlüğe konulması vergi tahsilatının beklenen düzeye ulaşmasını sağlayamadığı gibi; ilgili takvim yılında, denetimlerde saptanan vergi kaçacağı, bir önceki yıldakine oranla artarak, %173'den % 214'e çıkmıştır". CANDAN Turgut, "Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Değerlendirilmesi, Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004 Antalya, s. 272.

²¹ Vergi bilinci üzerinde, toplumun genel eğitim düzeyi, vergi ile ilgili eğitim faaliyetlerinin etkinliği, vergi yönetiminin bu konudaki faaliyet ve uygulamaları, toplanan kaynakların değerlendirilmesinde etkinlik, vergi ile ilgili kanunî düzenlemelerin vergi ilkelerine uygunluğu gibi faktörler etkilidir. Bkz. AKDOĞAN, s. 187.

²² "Bir kamu malîyesi konusu olarak vergi uyumu, adalet, etkinlik ve verginin yerleşmesi gibi alanları çağırıştır. Denetim olasılığına ve cezalara bağlı caydırıcı etkilerle ilgili sorunlar, hem vergi uyumu hem de yasaların uygulanması literatürünün en önemli konularıdır". TUNÇER Mehmet, "Vergi Ahlakı – Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 181, Ekim 2003, s. 95.

²³ Genel eğitim düzeyinin de etkili olduğu söylenebilir. Nitekim "eğitim düzeyi yüksek mükellefler hükümetlerin yaptığı israfları(n) ve kamuya yararlı işleri(n) eğitim düzeyi düşük mükelleflere kıyasla daha fazla farkında olabilirler". SERİM Nilgün, "Vergi Ahlakını Biçimlendiren Faktörlerin Mükellef Davranışları Üzerindeki Etki-

etkinlik sağlanmasında önemli yol alınacağı gibi, kişilerin vatandaşlık bilinçlerinin de artmasına bağlı olarak kanaatimce demokrasi anlayışı da gelişecektir. Vergi eğitimin diğer boyutu olan vergi idaresi çalışanlarının (gerek staj dönemi ve gerekse meslek içi) eğitimi de, vergi işlemlerinde söz konusu olabilecek muhtemel hukuka aykırılıkların azaltılmasında etkili olacaktır.

Etkin bir vergi yönetimi için gereken şartlardan vergi sisteminin adil bir şekilde düzenlenmesi ve eğitim şartlarının en temel nitelikte olduğu görülmektedir. Hatta vergi ile ilgili düzenlemelerin başarılı olabilmesinin öncelikle etkili bir denetiminin varlığına bağlı olduğu, doktrinde vurgulanmaktadır²⁴. Ancak bu şartlar, adil bir vergi sisteminin oluşturulması ve devamının sağlanmasında önemlidir. Çalışma kapsamında bu konular ele alınmayacaktır.

Adil bir vergi sisteminin idamesi için “denetim-ceza-yargı” üç ana sacayağını oluşturmaktadır. Etkin bir vergi yönetimi için bu üç unsurun birbiriyle uyumlu bir şekilde gerçekleştirilmesi önemlidir.

Vergiden kaçınılamayacağı bilincinin oluşturulmasında, aslında en büyük pay vergi denetimlerine düşmektedir. Çünkü kişilerin vergi kanunlarına uygun davranıp davranmadıklarını tespit etmedeki en önemli hareket noktasını doğal olarak vergi denetimleri oluşturmaktadır. Vergi cezasını gerektiren durumların tespiti de ancak vergi denetimleriyle mümkün olabilmektedir. Bu yüzden vergiden kaçınılamayacağı vurgulanırken aslında vergi denetimine vurgu yapılmış olmaktadır.

Vergi denetimleri, vergi suçlarını azaltarak adil bir vergi sisteminin gerçekleşmesine ve sistemin idamesine katkı sağlayacaktır²⁵. Denetim, cezalardan da önemlidir. Çünkü bir mükellefin yakalanma ihtimali

si”, Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL’e Armağan, C. 1, Ankara 2009, s. 164; Ancak eğitim düzeyinin yükselmenin olumsuzluklarının da söz konusu olabildiği belirtilmektedir: “Daha eğitilmiş mükellefler vergi kaçırma fırsatlarını daha iyi anladıkları için vergi ödeme konusunda daha az uyumludur... Vergi hukuku ve vergi sistemi konusunda yeterince bilgi sahibi olmak yasal boşlukları kullanarak vergiden kaçınma eğilimini artırabilir”. SERİM, s. 164.

²⁴ CANDAN, Yargı kararları, s. 262.

²⁵ AYDIN Ali Rıza, “Vergi Suç ve Ceza sisteminin Anayasal Çerçevesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 233, Şubat 2008, s. 24.

yoksa veya yok denecek kadar azsa²⁶, yaptırımlar ne kadar ağır olursa olsun, yaptırımın caydırıcı etkisi ortadan kalkar ya da en azından zayıflar²⁷. Ayrıca vergi denetimlerin sayısı adaleti sağlayacak ölçüde artırılmadıkça, vergi cezalarının meşruluğu dahi tartışılabilecektir. Bu bakımdan vergi cezalarının etkinliğinin aslında vergi denetimlerine sıkı bir şekilde bağlı olduğu sonucuna ulaşmak hiç de yanlış olmayacaktır.

Denetim ve ceza, esas itibariyle birbiriyle iç içe geçmiştir. Çünkü denetim yapılmadan vergi kanunlarına aykırı hareketlerin tespiti ve faillerin cezalandırılması mümkün değildir. Cezalar etkin bir şekilde düzenlenmedikçe de vergi denetimi bir anlam ifade etmeyecektir. Bu itibarla, vergi cezalarını vergi sisteminin adil ve birbirine uyumlu düzenlenmesi başlığına dâhil etmek mümkündür. Vergi cezaları da bu çalışmanın kapsamında ele alınmayacaktır.

Mükellefler arasındaki eşitliğin sağlanması ve adil bir vergilendirme yapılabilmesi bakımından vergi denetimleri önemli bir fonksiyon görmektedir. Etkin bir vergi denetimi gerçekleştirilemediği sürece vergi yönetiminin başarısından söz edilemeyecektir. Vergi denetimlerinin hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesi şarttır.

Vergi idaresinin işlemlerinin ve bu bağlamda vergi denetimlerinin hukuka uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin kontrolünde ise asıl görev, vergi yargısına düşmektedir. Gerek hukuka aykırılığın tespiti ve gerekse hukuka uygunluğun sağlanmasında, hukuk devleti ilkesinin en önemli unsuru olan yargı denetimi ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan vergi yargısı büyük bir fonksiyon ifa etmektedir.

²⁶ Ülkemizdeki denetim oranlarının düşüklüğü ileride incelenecektir. Buna göre en azından ülkemiz açısından mükelleflerin yakalanma ihtimali yok denecek kadar az denilebilir.

²⁷ ORGAN İbrahim, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara 2008, s. 160; “Ciddi bir kontrole tabi tutulmayacağını veya hiç kontrol edilmeyeceğini bilen bir vergi mükellefinin, yasalar çerçevesinde üzerine düşen vergi borcunu son kuruşuna kadar gelip ödeyeceğine inanmak fazlasıyla naiflik olur”. BAŞARAN Funda, “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu – Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü ile Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 143, Ağustos 2000, s. 193; KARAKOÇ, *Hukukî Nedenler*, s. 104; Bu durum vergi ödemek niyetinde olmayan ve yakalanmaktan da korkan mükellefleri cesaretlendiren bir nitelik göstermektedir. Bkz. CANDAN, *Yargı Kararları*, s. 264.

Vergi uygulamasının başarısı için vergi denetimi ve vergi yargısı iki temel etken olarak ortaya çıkmaktadır. Bunların hukuka uygun olarak işlemesi, ülkedeki vergi uygulamasının başarısının ve bu anlamda vergide adaletin sağlanmasının da en büyük teminatı olacaktır. Dolayısıyla vergi denetimi ve vergi yargısı, başarılı bir vergi yönetiminin sağlanması ve idamesinde (vergi uygulamasının başarılı bir şekilde yürütülebilmesinde) en önemli iki sacayağını oluşturmaktadır. Bu iki unsurdan birisinin dahi aksaması halinde ortaya büyük sorunlar çıkacaktır ki bu halde vergi uygulamasının başarısından ve adillikinden söz etmek mümkün olamayacaktır.

Vergide adaletin sağlanması, bu iki unsurun hukuka uygun ve tam olarak çalışmasına bağlıdır. Nitekim vergilerden ve ölümden kaçınılmayacağı sözünün gereği de ancak vergi denetimleriyle gerçekleştirilebilecektir. Yeterli denetimin olmadığı durumlarda ise anayasal eşitlik ilkesi zedelenmektedir. Bu denetimlerin ve vergi idaresinin diğer tüm işlemlerinin yargı denetimine tâbi tutulması, hukuk devletinin olmazsa olmaz bir şartıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ

I. VERGİ DENETİMİNİN ÖNEMİ

Türk vergi sistemi kural olarak beyan usûlüne dayanmaktadır. Nitekim gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi vergiler kural olarak beyan üzerine tarh edilmektedir. Bu usûlde, vergiyi doğuran olay, verginin üzerinden hesaplanacağı değer veya miktar olan matrah ve matrah üzerinden hesaplanacak vergi, mükellefin beyanıyla belirlenmektedir¹. Beyan usulü, vergiye tâbi unsurların en iyi mükellefin kendisi tarafından bilinebileceği varsayımına dayanmaktadır. Elbette ki böyle bir uygulamanın başarısı mükelleflerin dürüstlüğü, vergi bilinci, vergiye gönüllü uyumu², eğitim düzeyi, malî yönetimin etkinliği gibi birçok faktöre bağlıdır³.

¹ KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Ankara 2011, s. 303; ŞENYÜZ Doğan – YÜCE Mehmet – GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku, Bursa 2012, s. 132.

² “Bu kapsamda vergi incelemelerinin mükellef uyumunun sağlanmasında iki temel fonksiyonu vardır. Birisi zorlayıcı diğeri ise gönüllü unsurdur. Zorlayıcı unsur vergisini doğru beyan etmeyen (eksik beyan eden) mükellefin ödeyeceği vergi tutarını gerçek vergi miktarına ulaştırmak şeklinde gerçekleşir. Gönüllü unsur ise gerek incelemeye tabi olan mükellefin bundan sonraki beyanlarını gerçek tutar üzerinden yapması ve gerekse diğer mükelleflerin de gelecekte incelemeye tabi olarak ceza ve faizle karşılaşmamak için kendiliklerinden gerçek gelirlerini beyan etmeleri şeklinde ortaya çıkar”. KARYAĞDI, s. 86; “Vergiye gönüllü uyum sadece hukuk kurallarıyla sağlanamaz. Eğitilmiş insana, gelir düzeyi yüksek topluma, bilinçli ve ahlâklî yükümlüye ihtiyaç vardır”. KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununun Nedenleri ve Çözüm Yolları”, Panel, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Ankara 2010, s. 461.

³ AKDOĞAN, s. 142-143.

Beyan usûlünün en temel özelliği, gerçek vergi ödeme gücüne, dolayısıyla vergi adaletine ulaşmayı hedeflemesidir⁴. Beyan sistemi sayesinde mükellefler, idarenin tek taraflı olarak matrah sağlamasına imkân tanıyan hükümlerin kapsamına girmemek suretiyle muhtemel haksızlıklardan korunmakta ve sadece beyan ettikleri matrahlar üzerinden vergilendirilmektedir⁵. Mükelleflerin vergi ödeme gücünün doğrudan doğruya matraha ve dolayısıyla vergi borcuna yansıma sebebiyle, verginin verimli olma ihtimali de daima vardır⁶.

Beyan usûlünde vergi idaresinin, matrahın belirlenmesinde herhangi bir rolünün olmamasına rağmen, bu usûlün başarısı için mükellefle vergi idaresi arasında sıkı bir ilişkinin bulunması, büyük bir önemi haizdir. Çünkü beyannamede bildirilen matrahın gerçeğe uygun olup olmadığı, ancak vergi idaresince yapılacak denetim sayesinde anlaşılabilir^{7,8}. Vergi denetimleri ile mükelleflerin vergilendirmeye

⁴ AKDOĞAN, s. 143; “Mükellefin, mali gücüne göre, vergi idaresiyle karşılıklı güven duyguları içinde adil olarak vergilendirilmesi hedeflenmektedir”. YILDIRIM Zübeyr – AĞAR Serkan, “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL’e Armağan, C. 2, Ankara 2009, s. 1224.

⁵ YILDIRIM – AĞAR, s. 1234.

⁶ TURHAN Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul 1998, s. 77.

⁷ TURHAN, s. 76; ŞENYÜZ – YÜCE – GERÇEK, s. 132; “(Beyan usulü), verginin ödeme gücüne göre ayarlanmasını en fazla sağlayabilen ve dolayısıyla vergilemede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesini – **yeterli bir denetim mekanizmasının mevcut olduğu varsayımı altında** – en iyi şekilde gerçekleştirebilen yöntemdir. ... Bu yöntemin başarısı geniş ölçüde, vergi idaresinin iyi organize edilmiş olmasına, bir başka deyişle beyannameleri inceleyip denetleyecek olan maliye memurlarının bilgi ve ahlak seviyelerinin yüksek, sayılarının da yapılması gereken işlere yetecek derecede olmasına bağlı bulunmaktadır”. TURHAN, s. 77; “Mükellefin beyanına göre tahakkuk eden verginin gerçeğe uygunluğunun vergi idaresi tarafından etkili bir şekilde ve süratle temin edilememesi halinde vergilerin toplumu rahatsız edici bir keyfiliğe, vergi kaçırmanın ise cazip bir hale dönüşmesi kaçınılmazdır”. YILDIRIM – AĞAR, s. 1247; “Türk vergi sisteminin çatısını teşkil eden beyan sistemi içinde, maliyeye beyan edilen vergisel ve idari belge ve beyannamelerin, usul, içerik ve hesaplama yönünden doğruluğunun “denetim elemanları” tarafından kontrol edilmesi devletin en temel görevidir”. YAZ Dursun Ali, *Vergide Doğru Bilinen Yanlışlar*, İstanbul 2011, s. 194.

⁸ Vergi denetimlerinin yönelik olduğu beyan usûlü açısından ülkemizdeki durum ayrıca değerlendirmeye muhtaçtır. Her ne kadar vergi sistemimiz kural olarak beyan esasına dayanmaktaysa da, eldeki veriler bunun pek de sağlıklı bir şekilde işlemediğini göstermektedir. Nitekim yapılan bir değerlendirmede bu durum şu şekilde belirtilmiştir: “Vergi gelirleri içerisinde önemli bir yere sahip olan gelir vergisinde son yıllarda beyan esaslı yerine tevkifat yöntemi ağırlık kazanmıştır.

ilgili ödevlerini yerine getirirken kanunlara uyup uymadıkları tespit edilmektedir⁹. Nitekim mükelleflerin beyanının ilk bakışta doğruluk karinesine sahip olduğu, doktrinde ifade edilmektedir. Bu karinenin aksinin ispatlanması ancak denetimlerle mümkün olabilecektir¹⁰. Esasen, devletle mükellef arasındaki çıkar çatışması, beyannamelerin denetlenmesini zorunlu kılmaktadır¹¹. Ayrıca beyan esasına dayalı sistemlerde vergi denetiminin temel amacının, mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak olduğu ifade edilmektedir¹².

Mükelleflerin beyanname vermesi, onların vergi bilinçlerinin artmasına katkı sağlayacaktır. Vergi ile ilgili beyanname verme gibi ödevleri gerçekleştiren mükellefler, vergi ödediklerinin farkında olacak ve bu sayede mükelleflerin vergi bilinçleri doğal olarak artacaktır. Mükelleflerin vergi bilinçlerinde gelişme sağlanması ve vergi idaresinin beyan usûlünü etkili bir şekilde uygulamak suretiyle mükellefler arasındaki haksızlıkların önüne geçmesi, mükelleflerle vergi idaresi arasında ortaya çıkması muhtemel uyuşmazlıkları büyük ölçüde önlemiş olacaktır¹³.

Beyan usûlü, mükelleflerin kendileri için yapılacak tarh işlemine katılmaları anlamına gelmektedir. Bu bakımdan beyan usulünün vergi

Örneğin, 2006 yılında toplam gelir vergisinin % 5,1'i yıllık beyanname, % 90,9'u tevkifat suretiyle, % 3,4'ü geçici vergi yoluyla tahsilattan oluşmuştur... 1992 yılında beyannameli GV (Gelir Vergisi) mükelleflerinin GV içindeki payı % 12,1 iken, bu oran 1999'da % 9,7'ye ve 2006'da % 5,1'e düşmüştür. Yine beyanname veren GV mükelleflerinin ödedikleri vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1992'de % 5,1 iken, bu oran 1999'da % 3,2'ye, 2006'da % 0,09'a düşmüştür. Bu sayısal verilerden de anlaşılacağı üzere ülkemizde beyan esaslı işlememektedir. Beyan sisteminin işlemediği bir ortamda vergi denetiminin etkinliğinden bahsetmek mümkün değildir". Bkz. ORGAN, s. 175.

⁹ SABAN Nihal, "Bir Yaşam / İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004 Antalya, s. 718.

¹⁰ YERLİKAYA Gökhan Kürşat, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun ile İlişkisi", *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, S. 1-2, 2011, s. 1.

¹¹ FURTUN İdris Hakan, "Türk Hukuku'nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları", *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Ankara 2010, s. 302.

¹² ÖZTÜRK Nadir, "Vergi İncelemesi ve Denetimi ile İlgili Yeni Düzenlemeler – I", *Yaklaşım*, Yıl 19, S. 219, Mart 2011, s. 45.

¹³ YILDIRIM – AĞAR, s. 1234; BİYYAN Özgür – YILMAZ Güneş, "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü", *Maliye Dergisi*, S. 162, Ocak-Haziran 2012, s. 185.

hukukunda idarede demokrasi hedefine yönelen mekanizmalardan biri olduğu rahatlıkla söylenebilir¹⁴. Ancak, bu konuda fazla ileri gitmemek ve dikkatli olmak da gerekmektedir. Mükelleflerin beyanlarının idare tarafından denetlenmediği veya eksik denetlendiği durumlarda, mükellef tarafında keyfiliğin ortaya çıkması söz konusu olacaktır¹⁵. Kısaca, mükellefe güvenmek lâzımdır ancak, beyanı kontrol etmek de gerekir¹⁶.

Beyan usûlü, mükellef üzerinde kontrolün ve incelemenin yapılabildiği sürece işleyebilecektir¹⁷. Vergi idaresinin, vergi konularıyla vergi mükelleflerinin tespiti ve matrahın tam olarak kavranmasında etkin olması çok önemlidir¹⁸. Bu bakımdan, vergi denetimlerinin beyan usûlünün olmazsa olmaz nitelikte bir şartını oluşturduğunu söylemek mümkündür. Vergi denetimleri bir bakıma, beyan usûlünü tamamlayıcı bir unsur niteliğindedir. Bu yüzden beyan usûlünün işlemediği bir ortamda, vergi denetiminin etkinliğinden bahsedilemeyecektir¹⁹. Keza, vergi denetimlerinin yetersiz olduğu durumlarda da beyan usûlünün kendinden beklenen faydaları sağlayamayacağı açıktır. Dolayısıyla vergide adaletin sağlanmasında, vergi denetimi çok büyük bir fonksiyon ifa etmektedir. Etkin bir vergi denetiminin bulunmadığı durumlarda vergi adaletinden bahsetmek, pek de gerçekçi olmayan bir söylemden öteye geçemeyecektir.

Vergi denetimi, devletin vergi gelirlerinin artmasını ve buna bağlı olarak borçlanmanın o ölçüde azalmasını sağlar²⁰. Böylece eşitlik ve adaleti sağlamada olumlu katkılar yaparak devlete olan güveni artırır²¹. Vergi sistemi, vergi adaletini sağlamaya yönelik ilkelere tam uyumlu

¹⁴ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 37; YILDIRIM – AĞAR, s. 1229-1231.

¹⁵ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 37.

¹⁶ KARAKOÇ, *Panel*, s. 461.

¹⁷ ORGAN, s. 166; Beyan esasının mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini artırması hakkında bkz. ÖZKER A. Niyazi, “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü beklentiler”, *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2002, S. 4, s. 182.

¹⁸ TURHAN, s. 81; “Beyan esasının uygulandığı sistemlerde denetim daha da bir zorunluluk arz etmektedir. Aksi takdirde devlet vergiyi daha çok kaynağında kesmek ya da harcamalara yönelmek zorunda kalacaktır. Bu ise çağdaş vergileme amaçları ile bağdaşan bir tutum değildir. Bu sebeple beyan sisteminin etkin bir şekilde işletilmesi ve denetim ile desteklenmesi gerekmektedir”. TEKİN Fazıl – ÇELİKKAYA Ali, *Vergi Denetimi*, Ankara 2011, s. 231.

¹⁹ ORGAN, s. 175.

²⁰ Karş. YAZ, s. 194.

²¹ TEKİN – ÇELİKKAYA, s. 231.

olarak düzenlenmiş olsa bile²², yeterli ve etkin bir vergi denetimi gerçekleştirilemediği sürece, adalet sağlanamayacaktır. Denetlenen ve denetlenmeyen mükellefler arasında eşitlikten bahsedilemeyeceği gibi, gerçek vergi ödeme gücüne ulaşmak da mümkün olamayacaktır. Ülkemizde dolaylı vergilerin büyük ağırlığının bulunmasının temelinde de yetersiz denetimlerin yattığı inkâr edilemez bir gerçektir. Toplam vergi gelirleri içindeki dolaylı vergilerin oranının yüksekliği de malî güce göre vergilendirme ilkesini zedelemektedir. Bütün bu açıklamalar ışığında vergi denetimini, vergide adaletin sağlanmasında bir ön şart olarak değerlendirmek hiç de yanlış olmayacaktır.

Vergi denetim yollarının kişilerin hukukî güvenlikleriyle ve temel insan haklarıyla çok yakın bir ilgisi vardır²³. Denetimlerin aslında temel hak ve özgürlüklere bir müdahale niteliğinde olduğu göz önünde bulundurulmalıdır²⁴. Devlet adına kamu gücü kullanan görevlilerin hukuk kurallarına uygun davranmalarının sağlanmasının, temel hak ve özgürlükler açısından çok büyük önem taşıdığı vurgulanmaktadır²⁵.

Vergi mevzuatında hukuka uygun denetimi gerçekleştirecek ilkelere yer verilmesi gerekir. Çünkü etkin ve adil bir vergi denetimi, ancak hukuk sınırları içinde mümkün olabilecektir²⁶. Bu yüzden, yapılacak denetimlerin çerçevesi mutlaka kanunla çizilmelidir. Ayrıca vergi denetim elemanlarının hukuka uygun denetimi gerçekleştirecek teknik bilgilerle donatılmalarının yanı sıra temel hukuk nosyonuna sahip olarak yetiştirilmeleri ve vergi yargısının da etkin bir şekilde yapılması, mutlaka gerçekleştirilmesi gereken unsurlardır.

Denetimde hukukunun egemen tutulması bakımından, mükellef hakları da büyük öneme sahiptir. Vergi Usul Kanunu'nda, denetim yollarında mükellef haklarına ilişkin olarak dağınık hükümler yer almak-

²² “*Vergi kanunları ne kadar iyi hazırlanmış olursa olsun, uygulama etkin bir örgütçe yürütülmedikçe...*” BULUTOĞLU Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 1971, s. 618'den nakleden: TURHAN, s. 81.

²³ Bireysel özgürlüklerin korunması gerekir. Bkz. SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2006, s. 27.

²⁴ BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Ankara 2010, s. 425.

²⁵ AYAYDIN Cem, “İdari Yargı'nın Sahip Olduğu İşlevler ve Tabi Olduğu Sınırlamalar Hakkında Bazı Tespitler ve Değerlendirmeler”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Yıl 2011, C. LXIX, S. 1-2, s. 511.

²⁶ BAŞARAN YAVAŞLAR, *İnceleme*, s. 425.

tadır. Bu haklara uyulması gerekmektedir²⁷. Vergi idaresi çalışanlarına ve özellikle vergi müfettişlerine, mükellef hakları konusunda eğitimler verilmeli, bu hususta ileri ülkelerdeki uygulamalar hakkında bilgilendirme yapılmalıdır²⁸. Ayrıca temel hukuk ilkeleri de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu arada Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında vurgulanan temel hususları da dikkate alacak düzenlemeler yapılmalı, gerek vergi müfettişleri ve gerekse vergi hâkimleri bu bilince ve bilgilere sahip olarak yetiştirilmelidir.

II. VERGİ DENETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİ

Vergi denetim yollarını incelemeden önce, vergi denetiminin örgütlenmesi konusunu da ele almak gerekmektedir. Vergi denetiminin örgütlenme yapısı, denetimde etkinliği sağlamada önemli fonksiyon icra etmektedir. Denetimden istenen amaçların elde edilmesinde, vergi denetim birimlerinin örgütlenmesi kilit bir rol oynamaktadır.

Vergi denetiminde başarıdan söz edilebilmesi için öncelikle bağımsız, etkin ve verimli bir denetim yapısının kurulmasının gerekliliği doktrinde haklı olarak vurgulanmaktadır²⁹. Denetimi gerçekleştirecek birimlerin etkili bir şekilde örgütlenmesi, yapılacak denetimlerin başarısının bir bakıma teminatını teşkil edecektir.

Vergi denetimi ile ilgili olarak son yıllarda yapılan iki önemli düzenleme öne çıkmaktadır. Bunlardan ilki 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanun'dur³⁰. Bu kanunla, 178 sayılı Ma-

²⁷ Örneğin vergi incelemesi ve arama sırasında mükellefin sahip olduğu haklar için bkz. EROL Ahmet, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları – I", *Yaklaşım*, S. 207, Mart 2010, s. 17 vd.; EROL Ahmet, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları – II", *Yaklaşım*, S. 208, Nisan 2010, s. 30 vd.

İlerleyen teknoloji sayesinde birçok yeni tedbirlerin alınmasına ve kanunlarda ve idarî işlemlerde her türlü düzenlemenin yapılmasına karşın, mükellef haklarını sağlayacak hükümlerin getirilmediğine dair eleştiri için bkz. DOĞRUSÖZ Bumin, "Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununun Nedenleri ve Çözüm Yolları", Panel, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Ankara 2010, s. 445.

²⁸ ÇETİN – GÖKBUNAR, s. 42.

²⁹ GERÇEK Adnan, "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli", *Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması, Vergi Sorunları Dergisi*, S. 190, Temmuz 2004, Özel Ek, s. 66; ORGAN, s. 150.

³⁰ RG. 01.08.2010, S. 27659.

liye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname³¹'ye eklenen 33/B maddesi ile "Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu", kurulmuştur³². Ayrıca, vergi incelemelerinde uyulacak usûl ve esaslara ilişkin yeni hükümler eklenmiştir.

Vergi denetiminin örgütlenmesiyle ilgili olan asıl düzenleme ise 10.07.2011 tarihinde yürürlüğe giren 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK)'dir³³. Bu kararname ile 178 sayılı KHK'ye eklenen madde ile "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" kurulmuş ve daha önce tesis edilmiş bulunan Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu kaldırılmıştır.

Vergi Denetim Kurulu'nun temel görevi, vergi incelemeleriyle ilgilidir. Dolayısıyla vergi denetiminin örgütlenmesi başlığı altında aslında vergi incelemesi müessesisiyle ilgili örgütlenme ele alınmış olacaktır.

646 sayılı KHK ile vergi denetim birimlerinde çok köklü değişiklik gerçekleştirilmiştir. Bu yüzden vergi denetiminin örgütlenmesi, bu kanun hükmünde kararnamede yapılan düzenlemeler esas alınmak suretiyle iki dönemde incelenebilir:

A. 646 Sayılı KHK Öncesi Vergi Denetiminin Yapılanması

646 sayılı KHK öncesinde vergi inceleme yetkisine sahip olanlar, VUK'un 135. maddesinde belirtilmekteydi. Buna göre, maliye müfet-

³¹ RG. 14.12.1983, S. 18251 mükerrer (mük.).

³² Daha sonra, 646 sayılı KHK ile kaldırılan bu Kurul'a Maliye Bakanı'nın başkanlık edeceği hükmüne bağlanmıştı. Vergi İnceleme ve Denetim koordinasyon Kurulu'nun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md. 4. (RG. 31.12.2010, S. 27802). Bu düzenleme kanunlaşmadan önce doktrinde eleştirilmekteydi: "Kurul kararlarının bakan onayı ile yürürlüğe girmesi başkadır, bakanın başkanlığında çalışmak ve karar almak başka şeydir. Artık bakan veya yarı siyasi memuriyet olan müsteşar, artık bu kurulu yönlendirebilecek ve denetlenecek sektör ve mükelleflerin belirlenmesinde söz sahibi olacaktır. Eğer tasarı bu şekli ile yasalaşırsa, hiç kimse artık, yapılan incelemelerin siyasetçi/bakan tarafından belirlenen inceleme olmadığını iddia edemeyecektir. Vergi incelemeleri tasarı ile siyasetin güdümüne sokulmaktadır. Şu andaki bakan çok iyi birisi olabilir. Vergi incelemelerine siyaseti sokmak gibi bir niyeti olmayabilir. Hatta belki, incelenecek mükellef veya sektörlerin belirlenmesine belki hiç karışmayacak olabilir. Ancak bütün bunlar, incelemelerin bakan güdümünde yapıldığı söylentisini önlemeyeceği gibi, bundan sonra gelecek bütün bakanların da bu şekilde olacağını kimse garanti edemez". DOĞRUSÖZ Bumin, "Vergi Denetimi Siyasallaşıyor", *Referans Gazetesi*, 08.07.2010.

³³ RG. 10.07.2011, S. 27790.

tişleri, maliye müfettiş muavinleri, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlarla vergi dairesi müdürlerinin inceleme yetkisine sahip olduğu düzenlenmişti.

Önceki dönemde, vergi incelemeleri ile ilgili birimlerden **Maliye Müfettişlerinin** içinde yer aldığı Maliye Teftiş Kurulu, 1879 yılında kurulmuş ve Maliye Bakanlığı bünyesinde doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olarak yerini almıştır. Maliye müfettişlerinin vergi inceleme yetkilerinin yanında teftiş ve soruşturma yetkileri de bulunmaktaydı. **Hesap Uzmanları** ise Hesap Uzmanları Kurulunun, 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı Kanun ile doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olarak kurulmasıyla ihdas edilmiştir. Maliye Bakanlığı'nın en etkin denetim birimi olarak büyük işletmelerin vergi denetimini gerçekleştirmenin yanı sıra vergi politikalarının belirlenmesi çalışmalarına da katılmaktaydı³⁴.

Gelirler Kontrolörlüğü, 24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı Kanun'la Gelirler Genel Müdürlüğü'nün oluşturulması sırasında, o tarihte mevcut olan Varidat ve Tahsilât Kontrolörlerinin, Gelirler Kontrolörü kadrolarına aktarılmasıyla oluşturulmuştur. Gelirler Kontrolörleri, 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Kanun'la Gelir İdaresi Başkanlığı kurulurken Daire Başkanlığı olarak örgütlenmiş ve 6009 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle de Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı olarak yapılandırılmıştır. Teftiş, soruşturma ve vergi inceleme yetkilerini haizdiler. Kontrol memurları, 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanun'la, il ve ilçelerde servisleri kontrol etmek ve vergi inceleme ve yoklamalarını yaptırmak üzere defterdarlıklar emrinde görevlendirilmiş; 4008 sayılı Kanun'la yapılan unvan değişikliği ile oluşturulan “vergi denetmeni” kadrolarına aktarılmıştır. **Vergi denetmenleri** ve yardımcıları, daha sonra yeni kurulan vergi dairesi başkanlıklarına atanmıştır. Vergi inceleme yetkilerinin yanı sıra Gelir İdaresi'nin taşra teşkilatının teftişi ve personeli soruşturma yetkisi vardı³⁵.

³⁴ Bkz. SARILI Mustafa Ali, “Türkiye’de Etkin Bir Vergi Denetiminin Gerçekleştirilebilmesi İçin Neler Yapılmalıdır?”, *Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması, Vergi Sorunları Dergisi*, S. 190, Temmuz 2004, Özel Ek, s. 98-99, 102; ÖZTÜRK, s. 43.

³⁵ SARILI, s. 105-106, 109.ÖZTÜRK, s. 42-43.

Maliye Müfettişleri, Gelir İdaresi dâhil tüm Maliye Bakanlığı'nın teftiş ve soruşturmalarıyla görevliydi. Hesap uzmanları, yalnızca vergi incelemesi yapmakla görevli bulunmaktaydı. Gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenlerinin ise Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde teftiş yetkileri de olmakla birlikte, esas itibariyle vergi incelemesi yapmakla görevli idiler³⁶.

Vergi inceleme yetkisine sahip elemanlardan oluşan bu denetim birimlerinden, doğrudan Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak görev yapanlar, merkezde maliye müfettişleri ve yardımcıları ile hesap uzmanları ve yardımcıları; taşrada ise defterdarlardı. Merkezde gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri; taşrada ise vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında bulunanlar ile vergi denetmen ve yardımcıları ise, Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olarak görev yapmaktaydılar³⁷.

Vergi inceleme yetkisine sahip olanlar sadece VUK'un 135. maddesinde sayılanlarla sınırlı değildir. VUK'un 75. maddesine göre takdir komisyonları da kendilerine intikal eden konularla sınırlı olmak üzere vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptir³⁸.

Ancak bu dönemde vergi denetiminin yapısından kaynaklanan bir çok sorun bulunmaktaydı. Doktrinde bu durumla ilgili olarak çok farklı açılardan eleştiriler y neltilmekteydi. Bunlar ana hatlarıyla şu şekilde belirtilebilir:

Temelde dört farklı birimin denetim elemanları (Maliye Bakanlığı'na bağlı olan maliye müfettişleri ve hesap uzmanları ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olan gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri) tarafından denetimin gerçekleştiriliyor olması, vergi denetiminde çok başlılığa yol açmaktaydı. Bu çok başlılık, vergi denetimindeki etkinliği ve verimliliği ortadan kaldırmakta ve vergi denetiminden olumlu so-

³⁶ OZANSOY Ahmet, "Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?", *Yaklaşım*, Yıl 19, S. 226, Ekim 2011, s. 80.

³⁷ TUNCER Selahattin – YARALI Levent, "Vergi Denetiminde 6009 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik ve Yenilikler – I", *Yaklaşım*, Yıl 19, S. 221, Mayıs 2011, s. 12; ÖZTÜRK, s. 43.

³⁸ VUK md. 75/1: "72. maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu 74. maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haizdir".

nuç alınmasını zorlaştırmaktaydı³⁹. Denetimde çok başlılıktan kaynaklanan bir başka sorun da vergi denetiminde planlama ve koordinasyon eksikliğidir. Vergi denetim birimleri, birbirlerinden bağımsız olarak yaptıkları denetim programları çerçevesinde denetim fonksiyonlarını yerine getirmekteydi⁴⁰. İncelemeden amaçlanan faydaların elde edilebilmesi bakımından, denetim elemanlarının aralarında koordinasyon sağlanması gerekmektedir⁴¹. Vergi denetimindeki planlama ve koordinasyon eksikliği, vergi denetimlerinden beklenen faydanın sağlanmasını oldukça zorlaştıran bir faktördür.

Vergi denetim birimlerindeki çok başlılık, bu birimler arasında çekişmelere de yol açmaktaydı⁴². Vergi denetmenlerinin ve hesap uzmanlarının basın yoluyla birbirlerine karşı açıklamalar yapmaları, bu duruma örnek olarak gösterilebilir⁴³. Denetim birimleri arasındaki bu çekişmeler, var olan denetim sorunlarını daha da içinden çıkılmaz hale getirmekteydi.

İç denetim (idarî denetim, teftiş vb.) ve dış denetiminin (vergi denetiminin) birbirinden ayrılmamış olması da sorunlara yol açmaktaydı⁴⁴.

³⁹ TUNCER – YARALI, s. 12; GERÇEK, *Çağdaş Eğilimler*, s. 67; ORGAN, s. 150; AYDOĞDU İsmail – ARPACI Altar, “Gelir İdaresi Gerçekten Yeniden Yapılandırılıyor mu?”, *Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması, Vergi Sorunları Dergisi*, S. 190, Temmuz 2004, Özel Ek, s. 159, 169; YILDIRIM Abdurrahman, “Vergide Çarpık Yapı Çarpık Sonuç”, *Sabah*, 15.06.2004.

⁴⁰ ÖZTÜRK, s. 44; ORGAN, s. 154-155; SARILI, s. 111, 122; AYDOĞDU – ARPACI, s. 158; BAŞARAN Murat, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Sürecinin Yönü ve Yöntemi Üzerine Çözümleme”, *Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması, Vergi Sorunları Dergisi*, S. 190, Temmuz 2004, Özel Ek, s. 129.

⁴¹ ARPACI Altar Ömer, “Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 194, Kasım 2004, s. 55.

⁴² GERÇEK Adnan, *Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını*, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 254, Kasım 2008, ÖZEL EK, s. 31; ORGAN, s. 151.

⁴³ “Nitekim Vergi Denetmenlerinin “Başbakanımıza Açık Mektup” adı altında gazetelere ilan vermeleri, buna karşılık Hesap Uzmanlarının Vergi Dünyası Dergisinde buna cevap vermeleri bu çekişme örneklerinden sadece birisidir”. ORGAN, s. 151; Ayrıca bkz. SAĞLAM Erdal, “Bağımsız Gelir İdaresi Tartışması Bitmiyor”, *Hürriyet*, 03.06.2004.

⁴⁴ ORGAN, s. 152; “Denetim elemanlarının vergi inceleme yetkisinin yanında teftiş ve soruşturma yetkisinin ya da idari görevlerin de bulunması, bir taraftan bu personelin vergi denetimi görevini etkin olarak yapmalarını engellerken, diğer taraftan vergi uygulamalarında etkinliğin artırılmasında son derece önemli olan yönlendirici,

Her iki denetimin de farklı uzmanlık gerektirmesi, fakat buna rağmen denetim birimlerinin bu iki denetimi de gerçekleştirmede görevli olmaları, hem bunların eğitimi hem de denetimlerin gereği gibi yapılması bakımından önemli sakıncaları bünyesinde barındırmaktaydı.

Eski düzenleme kapsamında denetim birimlerinin uzmanlaşmaya gitmemesi de günümüzde kabul edilemeyecek bir yaklaşımdır⁴⁵. Denetim birimlerinin çeşitli kriterlere göre uzmanlaşmaya gitmesi gerekmektedir. Böylece, hem denetim elemanlarının zaman kayıpları önlenerek hem de denetimde etkinliğin gerçekleşmesine zemin hazırlanacaktır⁴⁶.

Vergi denetim elemanı sayısının yetersizliği ve buna bağlı olarak ortaya çıkan denetim oranının düşüklüğü de önemli bir sorundur^{47, 48}. Vergi denetimleri için gerekli eğitimi almış tecrübeli vergi inceleme elemanlarının yetiştirilmesi ve bunların sayılarının da yeterli seviyeye çıkarılması gerekmektedir. Beyannameye tâbi mükelleflerin sayısının gittikçe artış göstermesi de bu kapsamda vergi incelemelerinin etkinliğini oldukça azaltmaktadır⁴⁹.

Denetim elemanlarının özlük haklarında iyileştirmeler yapılması da gerekmektedir. Zor bir süreçten geçerek yetişen denetim elemanlarının daha cazip iş imkânlarını değerlendirerek görevden ayrılmaları da,

eğitici ve yol gösterici iç denetimin yapılmasında da aksamalara yol açmaktadır". GERÇEK, Çağdaş Eğilimler, s. 67; "5345 Sayılı Kanun'la... vergi denetim birimlerinin mevcut görevlerinde bir değişiklik yapılmadığından, Hesap Uzmanları dışında diğer denetim birimleri... [646 sayılı KHK öncesi dönemde] hem idarenin hukuka ve performans ölçütlerine uygun çalışmalarının denetlenmesi anlamına gelen "iç denetim", hem de vergi mükelleflerinin faaliyetlerinin denetlenmesi anlamına gelen "dış denetim" görevlerini sürdürmektedirler. Dolayısıyla 5345 Sayılı Kanun'la çağdaş gelir idarelerinde olduğu gibi, iç denetim ile dış denetimin birbirinden ayrılması ve uzmanlaşması sorunu da giderilememiştir". GERÇEK, Gelir İdaresi, s. 33.

⁴⁵ "Denetimde uzmanlaşma sağlanamadığından, çağdaş denetim tekniklerinin de yeterince geliştirilmesi sağlanamamıştır". GERÇEK, Gelir İdaresi, s. 33.

⁴⁶ ORGAN, s. 153, 156.

⁴⁷ TURHAN, S. 82; BAŞARAN YAVAŞLAR, *İnceleme*, s. 406-407; ARPACI, s. 55; ORGAN, s. 158-159; "Diğer taraftan, ülkemizde yapılan denetimler daha çok büyük mükellefler üzerine kurulu olduğu için, orta ve küçük mükellefler ticari faaliyetleri boyunca hiç denetim görmeyebilmektedirler". GÜNDEŞLİ Erhan, "Devletle Mükellef Barışmalı mı?" *E-Yaklaşım*, Nisan 2005.

⁴⁸ Vergi inceleme oranlarının yetersizliğine, ileride Vergi İnceleme konusunda değinilecektir.

⁴⁹ TURHAN, s. 82.

yetersiz olan denetimleri daha da kötü bir duruma sokmaktadır⁵⁰. Bu yüzden denetim elemanlarının meslekte yükselmelerinde performans değerlendirmesi yapılması önerilmektedir⁵¹. Denetim elemanı sayısının yetersizliğine ilaveten, mevcut denetim kadrolarının doldurulması da ayrı bir olumsuzluk olarak ortaya çıkmaktadır. Boş kadroların doldurularak denetimde etkinliğin sağlanması yönünde adımların atılması gerekmektedir⁵². Denetim kadrolarının sayısının yetersizliği, ele-

⁵⁰ ORGAN, s. 162; GERÇEK, *Gelir İdaresi*, s. 35; SARILI, s. 123; Meslekte on yılını dolduran merkezî denetim elemanlarına yeminli malî müşavir olma hakkının tanınmasının da olumsuz etkileri olduğu doktrinde belirtilmektedir. Bunların görevlerinden ayrılarak, kamuda aldıkları maaşın en az üç-dört katına piyasada iş yapabilir hâle geldikleri belirtilmektedir. Bkz. KOÇ Mehmet, “Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununun Nedenleri ve Çözüm Yolları”, Panel, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Ankara 2010, s. 456; “*vergi denetiminin belkemiği olan geçmişte maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerinin sekizinci yılını ikmal ettikten sonra doğrudan serbest piyasaya YMM olarak iştirak etmeleri, vergi denetim kuvvetinin had safhada zayıflamasına sebep olmaktadır. Diğer taraftan Maliye Bakanlığının yüksek icra gücü, mesleki konum ve nüfuzundan bilgi, görgü ve çevre sahibi olan vergi inceleme yetkisine haiz memurlar daha sonra YMM olarak serbest piyasaya dâhil ettiklerinde önemli derecede avantaj elde etmekteydiler. Bunun ortaya çıkardığı olumsuz tablo ve karşıt lobiler neticesinde vergi müfettişleri de YMM’lik sınavına tabi olmuşlardır. Belki bu sorun vergi müfettişlerinin mesleklerinde 20. yıldan sonra YMM’liğe sınavsız geçiş hakkı verilseydi hem vergi denetim gücü kuvvet kaybetmezdi hem de vergi inceleme yetkisini elinde bulunduran vergi müfettişlerinin mesleki onurları incinme yolagzına sokulmazdı*”. YERLİKAYA, s. 19, dn. 40.

⁵¹ SARILI, s. 123.

⁵² TEKİN – ÇELİKKAYA, s. 240; ORGAN, s. 159; SARILI, s. 123; CANDAN, *Yargı Kararları*, s. 263.

Vergi Denetim Kadroları 08.02.2010 itibarıyla	Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam Kadro	Boş/Topla Kadro (%)
Bakana Bağlı	465	1153	1618	71,2
-Maliye Müfettişi	159	308	467	65,9
-Hesap Uzmanı	306	845	1151	73,4
Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı	3163	4387	7550	58,1
-Merkezî (Gelirler Kontrolörü)	374	526	900	58,4
-Mahalli (Defterdarlık Emrinde) (Vergi Denetmeni)	2789	3861	6650	58,0
Genel Toplam	3628	5540	9168	60,4

Tablo için bkz. TAŞÇI Kenan, “Türkiye ve AB Ülkelerinde Vergi Denetim Uygulamalarının Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi”, <http://web.inonu.edu.tr/~ozal.congress/pdf/9.pdf>, s. 163, (ET. 30.09.2012); BAŞARAN YAVAŞLAR, *İnceleme*, s. 407, dn. 33.

manların özlük haklarının yeterli derecede olmaması, boş kadroların doldurulmaması, denetimde etkinliğin ve dolayısıyla adaletin önünde büyük bir engel teşkil etmektedir.

Vergi denetim standartlarının ve denetim sürecinin kanunî bir çerçeveye oturtulması şarttır. Bu bakımdan vergi denetimine performans değerlendirmesinin getirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Bu standartların sağlanamadığı durumlarda vergi incelemelerinde subjektif değerlendirmelerin ortaya çıkabileceği vurgulanmaktaydı⁵³. Vergi denetim elemanlarından Maliye Bakanlığı'na bağlı olanların, bakanın siyasî kimliğinden ötürü dış etkilere maruz kalma ihtimalleri, eleştiri konusu olmaktaydı. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın da vergi uygulamasında hem mükellefi hem de vergi idaresini koruyacak şekilde bağımsız olarak faaliyette bulunması gerektiği ileri sürülmektedir⁵⁴.

Çağdaş gelir idarelerinin, vergi denetimi çerçevesinde örgütlendiği belirtilmektedir⁵⁵. 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun⁵⁶ ile gelir idaresinin yeniden yapılanması yolunda önemli adımlar atılmıştır. Ancak bu kanunla vergi denetiminin yapılanması ile ilgili bir değişiklik yapılamamış, vergi denetimindeki parçalı ve çok başlı yapı aynen devam ettirilmiştir⁵⁷. 6009 sayılı Kanun'la vergi incelemelerinde yeni esaslar getirilmesine rağmen, vergi denetiminin örgütlenmesine ilişkin bir değişiklik yapılmamıştır.

Vergi denetimiyle ilgili yukarıda belirtilen eleştiriler aslında, vergi denetiminin yapılanmasında eksiklikler olduğunu ve bunun da vergi denetiminde çeşitli aksaklıklara yol açtığını göstermektedir. Çıkarılan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan değişiklikle vergi denetimi, eleştirileri büyük oranda karşılayacak şekilde yeniden yapılandırılmıştır.

⁵³ ORGAN, s. 165.

⁵⁴ SARILI, s. 116; ORGAN, s. 157.

⁵⁵ GERÇEK, *Gelir İdaresi*, s. 18; "Oysa, ülkemizde vergi idaresinin örgütlenmesinde denetim işlevi esas alınmamış ve tahakkuk ile tahsilat işlevine öncelik verilmiştir". GERÇEK, *Çağdaş Eğilimler*, s. 66.

⁵⁶ RG. 16.05.2005, S. 25817.

⁵⁷ GERÇEK, *Gelir İdaresi*, s. 31, 35.

B. 646 sayılı KHK Sonrası Vergi Denetiminin Yapılanması

10.07.2011 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile vergi denetim birimlerinin birleştirilmiştir. Bu KHK ile 178 sayılı Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’de değişikliğe gidilmiş ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur⁵⁸.

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 1. maddesiyle değiştirilen, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 20/1. maddesine göre, “*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)’nden oluşur*”.

Yapılan değişiklik neticesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 19. maddesi doğrultusunda, Maliye Bakanlığı’nın merkez kuruluşundaki danışma birimi olarak kabul edilmiş bulunmaktadır.

178 sayılı KHK’nin 20. maddesinin 646 sayılı KHK ile değiştirilmiş son halinde, kurulacak grup başkanlıkları ve Vergi Denetim Kurulu’nun görevleri de düzenlenmektedir⁵⁹. Getirilen hükümler incelendiğinde,

⁵⁸ Bu düzenleme ile doktrinde bu konuda yapılan öneriler hayata geçirilmiş oldu. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. GERÇEK, *Gelir İdaresi*, s. 40.

⁵⁹ 178 sayılı KHK md. 20: “*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)’nden oluşur.*

Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir.

a) *Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.*

b) *Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.*

c) *Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı.*

c) *Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı. İkinci fıkrada belirtilen grup başkanlıkları, uygun görülen yerlerde ihtiyaca göre birden fazla sayıda kurulabilir.*

Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:

a) *Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.*

b) *Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sis-*

daha önceden vergi denetiminin örgütlenmesi hakkında yapılan birçok eleştirinin dikkate alındığı, bu eleştiriler doğrultusunda düzenlemenin yapıldığı anlaşılmaktadır.

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile her şeyden önce, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı bir başkanlık olarak kurulmuş ve mevcut bütün denetim elemanları Başkanlık çatısı altında toplanmıştır. Bütün vergi denetim elemanları Maliye Bakanı'na bağlı olarak örgütlenmiş bulunmaktadır. Böylece Gelir İdaresi Başkanlığı'nın çatısı altında esas işi vergi incelemesi olan personel kalmamıştır. Her ne kadar defterdarların, vergi dairesi başkanlarının ve müdürlerinin de vergi inceleme yetkisi olmakla birlikte, bunların esas görevleri vergi incelemesi değildir. Buna karşılık vergi denetiminin bir türü olan yoklama, yine vergi dairelerinin yetkisinde kalmıştır⁶⁰.

temi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.

- c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.*
 - c) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.*
 - d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.*
 - e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.*
 - f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.*
 - g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.*
 - ğ) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.*
 - h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.*
 - ı) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.*
 - ı) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.*
- Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak tam ve sınırlı vergi incelemelerinin kapsamı, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından birinci sınıf tüccarların yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak gruplara ayrılması ve yapılacak bu gruplamaya bağlı olarak vergi incelemesine alınma bakımından asgari süreler getirilmesi ile bu hususlara dair diğer usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir”.*

⁶⁰ GERÇEK Adnan, “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, *Yaklaşım*, Yıl 19, S. 224, Ağustos 2011, s. 32-33.

Mevcut bütün vergi denetim elemanları, “Vergi Müfettişi” (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) ünvanıyla “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” altında birleştirilmiştir⁶¹.

Vergi Denetim Kurulu’nun oluşturulmasındaki en önemli etken vergi denetimindeki çok başlılık iddiası olmuştur. Denetim birimlerindeki dağınıklık, vergi denetiminin etkinliğini engellemiştir. Yapılan düzenleme ile önceki dönemde önerilen sistem hayata geçirilmiş oldu⁶². Ayrıca yapılan değişikliklerle, denetim elemanları arasındaki koordinasyonun sağlandığından da bahsedilebilir.

Vergi denetiminin tek çatı altında toplanmasının gereksiz olduğu yönünde görüşler⁶³ olsa da, yapılan düzenlemeyi tarihî öneme sahip bir reform olarak kabul eden görüş de bulunmaktadır⁶⁴. Gerçekten de vergi denetim elemanlarının tek çatı altında toplanması ile bunlar arasındaki çok başlı yapı ortadan kalkmış olacaktır. Ayrıca birimler arasındaki çekişme de bu sayede sona erecektir.

⁶¹ Doktrinde de bu şekilde bir yapılanma önerilmekteydi. Bkz. GERÇEK, *Gelir İdaresi*, s. 41; Etkin ve yaygın denetimin gerçekleştirilebilmesi için merkezî denetim yapısının oluşturulması gerektiği belirtilmekteydi. Bkz. SABAN Nihal, *Vergi Yargısının Etkinliği*, İstanbul 2000, s. 43-44.

⁶² SABAN, *Etkinlik*, s. 44.

⁶³ Yapılan düzenlemeye yönelik eleştiriler genellikle eski Hesap Uzmanlarından ve müfettişlerden gelmektedir. Karşı çıkan görüşlerin birinde şöyle ifade edilmektedir: “*Vergi incelemeleri incelenen mükellefin büyüklüğü ve konuların teknik bilgi gerektirmesi nedeniyle birbirinden oldukça farklılaşmaktadır. Dolayısıyla aynı Kanun’dan yetki alınması ve yapılan işin genel adının “vergi incelemesi” olması, büyük mükellefleri inceleyen inceleme elemanları ile küçük ve orta büyüklükteki mükellefleri inceleyen denetim elemanlarının benzer işi yaptıkları anlamına gelmez... Aslında temel görev ve nitelikleri itibarıyla çok farklı inceleme süreçleri içerisinde yer alan inceleme elemanlarının, çok genel bir bakış açısıyla, aynı işi yaptığını ve bu nedenle “vergi denetiminde çok başlılık” olduğunu savunmak, açık bir değerlendirmeye hataşdır*”. Bkz. CEYLAN Mehmet Ali – TUNALI Ahmet, “646 Sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: “Vergi Denetim Kurulu” Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?”, *Vergi Dünyası*, S. 360, Ağustos 2011, s. 28; OZANSOY, *Denetim*, s. 82.

⁶⁴ Hatta denetim elemanları arasındaki kast sisteminin ortadan kaldırılmasının bile başlı başına büyük bir reform olduğu belirtilmektedir. Bkz. GERÇEK, *Denetim*, s. 34, 36. Ancak karşı görüşe göre denetim elemanları arasında kesinlikle bir kast sistemi söz konusu değildi ve liyâkata göre yükselme hâkimdi. Bkz. OZANSOY, *Denetim*, s. 82.

Tek çatı altında toplanma, mevcut kadroların kazanılmış haklarını zedelememelidir⁶⁵. Kazanılmış hakları zedelemekten vergi denetim elemanı olmayı cazip hâle getirecek özlük hakları tanınmalıdır⁶⁶. Aksi hâlde, her birimin kazanılmış hakkını korunmaya çalışılırken eski dağınık yapılaşmanın devam etmesi tehlikesi ortaya çıkabilir.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği ile vergi müfettişlerinin görevden ayrıldıktan sonra üç yıl süre ile belli şartlarla bazı görevleri yapamayacakları düzenlenmiştir⁶⁷. Bu sayede meslekten kaçışların da önüne geçilmiş olacaktır⁶⁸.

Vergi müfettişliği cazip hâle getirilmelidir. Çünkü vergi denetimleri, vergi uygulamasının başarısında temel belirleyici niteliktedir. Vergi denetimlerinin ancak iyi yetişmiş nitelikli elemanlarla yapıldığında kendinden beklenen etkinliği sağlayabileceği ifade edilmektedir⁶⁹. Bu yüzden yüksek puanlarla vergi müfettişliğine alım yapılmalı ve müfettiş adayları iyi bir staj eğitiminden geçirilmelidirler. Vergi müfettişi olanlar arasında hukuk fakültesi mezunlarının sayısı artırılmalıdır. Staj sürelerinin bir kısmında, en az bir yıllık yüksek lisans düzeyinde eğitim almaları sağlanmalıdır⁷⁰. Bu eğitimde hukuk eğitime, bu bağlamda gerek Anayasa Mahkemesi ve Danıştay, gerekse de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarına eğilinmeli, vergi hukukunun temel in-

⁶⁵ Bkz. OZANSOY, *Denetim*, s. 83-84; Yeni düzenleme ile vergi müfettişlerinin statüsü, eski maliye müfettişleri ve hesap uzmanlarına göre ciddi bir şekilde düşürülmüş olmaktadır. Bkz. GERÇEK, *Denetim*, s. 35.

⁶⁶ Karş. GERÇEK, *Denetim*, s. 36.

⁶⁷ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, RG. 31.10.2011, S. 28101. Yönetmeliğin “Yapılamayacak İşler” başlıklı 78. maddesi hükmü şu şekildedir: “*Vergi Müfettişleri, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar, 3568 sayılı Kanun kapsamında sözleşme düzenleyemezler. Bu yasağa uymayanlar hakkında 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümleri uygulanır*”.

⁶⁸ “*Vergi incelemesine yetkili olanlar için “yapılamayacak işler” belirlenmiştir... Bu düzenleme, Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan mevcut denetim elemanlarının özel sektöre kaçışlarını önlemek için getirilmiştir*”. GERÇEK, *Denetim*, s. 34.

⁶⁹ CANDAN, *Yargı Kararları*, s. 266.

⁷⁰ Vergi müfettişlerinin eğitimleri konusuna, ileride vergi yargısının örgütlenmesi konusunda tekrar değinilecektir.

san haklarıyla olan ilişkisi boyutuna ağırlık verilmelidir. Çünkü vergi müfettişleri gerek yetenekleri, gerek aldıkları eğitim ve gerekse de ifa ettikleri görev itibarıyla, vergi idaresine yön verecek öneme sahip bir sınıfı oluşturmaktadır.

Vergi müfettişleri kadrosundaki boşluklar en kısa zamanda doldurulmalıdır. Ancak bu doldurmayı gerçekleştirmek için bir defada toplu alımlar yerine her yıl düzenli olarak belli sayıda eleman alınmasına dikkat edilmelidir⁷¹. Bu sayede daha başarılı mezunların göreve alınması sağlanmış olacaktır.

Vergi denetim birimlerinin tek çatı altında toplanması düzenlemesinde bazı temel eksiklikler ve sorunlar da bulunmaktadır. Bunların başında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın doğrudan doğruya Maliye Bakanı'na bağlı olarak kurulması gelmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın statüsünün ve yapılanmasının eksikliği yüzünden böyle bir yapılanmaya gidildiği doktrinde belirtilmektedir⁷². Bu düzenleme sonucunda elinde en ufak bir denetim yetkisi bile kalmayan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, bu haliyle etkin bir şekilde çalışabilmesi mümkün değildir⁷³. Hatta bu haliyle vergi denetiminin gerçek anlamda tek çatı altında toplanmış sayılamayacağı da ileri sürülmektedir⁷⁴.

Vergi denetim elemanlarının Maliye Bakanı'na bağlı olarak örgütlenmesi, vergi denetiminin kendisinden beklenen faydaları gerçekleştirmesini engelleyeceği gibi, çeşitli sakıncaları da bünyesinde barındırmaktadır. Nitekim doktrinde, siyasî iktidarın ve onun etkisi altında bulunan idarenin, vergi denetimine ilişkin yetkilerini, siyasî amaçlarla kullanabileceği belirtilmektedir⁷⁵. Dolayısıyla 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin getirdiği bu yeni düzen, Avrupa Birliği müktesse-

⁷¹ Karş. SARILI, s. 123.

⁷² GERÇEK, *Denetim*, s. 35.

⁷³ YUMUŞAK İbrahim, "Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname", *Vergi Dünyası*, S. 360, Ağustos 2011, s. 23; Her ne kadar müdürlerin inceleme yetkileri bulunsu da bu yetki sembolik niteliktedir. Bkz. OZANSOY, *Denetim*, s. 85.

⁷⁴ GERÇEK, *Denetim*, s. 36.

⁷⁵ "Siyasî iktidarın ve onun etkisi altında bulunan İdarenin, vergi denetimine ve vergi cezalarına ilişkin kamusal yetkilerin siyasî bazı amaçlarla kullanmaya ve bu bağlamda, bazı siyasî görüşleri engellemek için baskı veya tehdit unsuru olarak görmeye başlaması da, ihtimal dahilindedir". AYAYDIN, s. 516, dn. 10.

batına da uygun bir düzenleme olmamıştır. Vergi denetimi ile ilgili yeni düzenlemenin, yürütme organına asgarî biçimde bağlı kalınacak özerk bir yapılanma dâhilinde olması gerekmektedir. Mevcut yapı, vergi mükelleflerini, her türlü vergi denetimi karşısında, iktidardaki siyasîlere yaklaştıracaktır. Birçok konudaki değişikliklerde Avrupa Birliği düzenlemelerine uyumun ileri sürülmesine rağmen vergi konusunda bunun göz ardı edilmesi, iş dünyasının kontrolünü elde tutma düşüncesiyle açıklanabilir. Vergi denetiminde olması gereken durum, bu değildir.

Gelir idaresinin denetim yetkisine sahip olmaması ileride büyük sorunlara yol açacak niteliktedir⁷⁶. Çağdaş gelir idarelerinde, vergi denetimi, gelir idaresine bağlı olarak örgütlenmektedir⁷⁷. Kamu gelirlerinin en önemli kısmını oluşturan vergilerin denetiminin, bu konudaki uzmanlaşmanın bir gereği olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlanması gerekmektedir. Vergi denetiminin başarısı için en doğru yaklaşım bu olacaktır. Bu sayede vergi müfettişlerinin siyasî etkide kalma ihtimali yönündeki eleştiriler⁷⁸ de giderilmiş olacaktır. Ayrıca vergi denetim birimleri, bu konuda uzman olan başkanlığın bünyesinde örgütlenmiş olacağı için, vergi denetimlerinin çok daha etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi sağlanacaktır.

⁷⁶ “Uygulamanın temel bir parçası olan vergi denetiminin gelir idaresi dışına çıkarılması, onun en önemli görev ve fonksiyonunun elinden alınması anlamına gelmektedir. Bu haliyle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın içi boşatılmış ve “sağ kolu” bedeninden kopartılmış durumdadır. Bundan sonra “içi boş fil dişi kulesine” dönüşen Gelir İdaresi Başkanlığı vergi uygulamalarını etkin bir şekilde nasıl yürütecek ve başarısı nasıl ölçülecektir? “Davul Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sırtında, tokmak Vergi Denetim Kurulu'nun elinde” olduğunda, her iki kurum da başarısızlıklarının faturasını birbirine atacaklardır”. Bkz. GERÇEK, Denetim, s. 35.

⁷⁷ “Çağdaş gelir idarelerinde vergi denetimini yapan birim gelir idaresinin içinde yer almakta ve bu konuda herhangi bir sorun veya tartışma bulunmamaktadır. Bu nedenle, tüm öncelik vergi denetimlerinin etkinliğini artırmaya odaklanmış olup, denetimin şeffaf, standartlara uygun ve mükellef haklarını gözeterek şekilde yapılmasına yönelik çalışmalara ağırlık verilmesi temel eğilim olarak ortaya çıkmaktadır”. GERÇEK, Gelir İdaresi, s. 18, 22.

⁷⁸ ORGAN, s. 157; “Esasında, vergi denetimi açısından önemli olan bu faaliyetin objektif ve siyasî müdahalelerden uzak olarak yürütülmesidir. Bu açıdan baktığımızda ise doğrudan siyasî iktidarın bir temsilcisi olan bakana bağlı olarak vergi denetiminin yapılması, onun bağımsız olmadığını ve siyasî iktidarın elinde bir güç haline geldiğini göstermektedir”. Bkz. GERÇEK, Denetim, s. 36.

Yapılan düzenlemede iç denetime, teftişe yer verilmemiştir. Maliye Bakanlığı'nın, Teftiş Kurulu olmayan bakanlıklar arasına katıldığı, doktrinde belirtilmektedir⁷⁹. İç denetim (teftiş) ile vergi denetimi, farklı uzmanlık alanlarını gerektirmektedir⁸⁰. Aksi hâlde, denetimde uzmanlaşma sağlanamamasına paralel olarak çağdaş denetim teknikleri de yeterince geliştirilemeyecektir⁸¹. Bu yüzden teftiş için ayrı birimin olması gerektiği ileri sürülmektedir⁸². Bu itibarla Maliye Teftiş Kurulu'nun kaldırılmaması, iç denetimle ilgili olarak faaliyette bulunması gerektiği doktrinde haklı olarak belirtilmektedir⁸³. Maliye Bakanlığı bünyesinde ayrı bir teftiş kurulunun bulunması, uygulama açısından oldukça önemlidir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında maliye müfettişlerinin, Vergi Denetim Kurulu bünyesine katılmaması, bunların yine Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet göstermesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Maliye müfettişlerinin faaliyet alanları sadece iç denetim, teftiş olmalıdır. Vergi denetimine ilişkin yetkileri olmamalı ya da inceleme yetkisi tanınmak isteniyorsa mutlaka uzmanlık gerektiren bir konuda (örneğin sadece organize kaçakçılık gibi konuda), vergi inceleme yetkisi tanınmalıdır. Vergi Denetim Kurulu ise Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlanmalıdır. Vergi müfettişleri sadece mevcut düzenleme kapsamında vergi incelemesi ile görevli olmalıdır.

Vergi Denetim Kurulu'na verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere dört grup başkanlığının kurulabileceği hükme bağlanmıştır (178 sayılı KHK md. 20). Bu grup başkanlıkları şunlardır:

1. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
2. Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,

⁷⁹ Her ne kadar 178 sayılı KHK'nin 20/3-ı bendinde Bakan tarafından verilen teftiş görevinden bahsedilse de, bu teftişin Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki teftiş olduğu anlaşılmaktadır. Bkz. OZANSOY, *Denetim*, s. 85.

⁸⁰ GERÇEK, *Çağdaş Eğilimler*, s. 67.

⁸¹ GERÇEK, *Gelir İdaresi*, s. 33; GERÇEK, *Çağdaş Eğilimler*, s. 67.

⁸² ORGAN, s. 152; OZANSOY, *Denetim*, s. 86.

⁸³ Bkz. EROL Ahmet, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Ankara 2008, s. 76.

3. Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
4. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı.

Yapılan bu iş bölümüne yönelik eleştiriler bulunmaktadır. Eleştirilerden birinde, grup başkanlıklarının kurulması ile ilgili getirilen ölçütlerin birbiriyle uyumsuz olduğu ifade edilmektedir⁸⁴. Ancak yapılan bu düzenleme, önceki eleştiriler doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. Bu iş bölümünün Almanya'daki vergi denetim birimlerinin yapılanmasına benzediği vurgulanmakta ve çağdaş denetim tekniklerinin hayata geçirilmesi bakımından olumlu olduğu vurgulanmaktadır⁸⁵. Ayrıca vergi dairelerinin de buna paralel olarak mükellef yapıları itibariyle yeniden yapılandırılması istenmektedir⁸⁶.

Getirilen dördümlü ayırım, uzmanlaşma bakımından olumludur. Ancak vergi müfettişlerine meslekte yükselme imkânı tanınmalıdır. İlk olarak küçük ve orta ölçekli mükelleflere bakmakla işe başlamalı, zamanla büyük ölçekli mükelleflere bakmalıdırlar. Daha sonra uzmanlaşma devam etmelidir. Vergi incelemesini yapan bir müfettiş organize bir kaçakçılık tespit ettiğinde dosyayı kendi değerlendirmesini ekleyerek ilgili uzman müfettişe göndermelidir. Konuyla ilgili uzmanlaşmış müfettiş de o konuya sadece ilgili kısım itibariyle eğilip dosyayı tamamlamalıdır. Yani işbirliği içinde denetim yapılmalıdır. Aksi halde doktrinde ileri sürülen eleştiriler gündeme gelebilecektir.

Vergi inceleme elemanlarının performanslarının ölçülmesine yönelik olarak, performans değerlendirme sistemi olarak nitelendirilebilecek bazı kriterler getirilmiştir. Bu düzenleme ile başarı ve performansı teşvik eden bir sistem oluşturulmak istenmiştir. Doktrinde, vergi incelemelerinin içerik ve hazırlanışlarının birbirinden farklı olduğu ve farklı komisyonlar tarafından farklı değerlendirmeler yapılabileceği, dolayısıyla objektif değerlendirmenin imkânsız olduğu yönünde görüş

⁸⁴ Örneğin bir görüşe göre, “*bu tasnifin nasıl ve neye göre yapılacağı, hangi denetim elemanlarının nerelerde ve hangi kriterlere göre istihdam edileceği hususunda bir belirleme de yoktur*”. Bkz. YUMUŞAK, s. 24.

⁸⁵ GERÇEK, *Denetim*, s. 34.

⁸⁶ KOÇ Mehmet, “Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanma ve Vergi Dairelerinin Mükellefiyet Yapısı”, *Vergi Dünyası*, S. 361, Eylül 2011, s. 50.

vardır⁸⁷. Ancak yapılan düzenleme, doktrinde eskiden getirilen önerileri⁸⁸ karşılar nitelikte, olumlu bir düzenlemedir.

Düzenlemenin kanun hükmünde kararname ile yapılması konusuna da değinmek gerekir. Bu düzenleme kanunla gerçekleştirilse, mecliste daha kapsamlı görüşmeler neticesinde şekillenecek, belki de üzerinde genel kabul görmüş bir düzenleme getirilebilecekti. Vergi denetim birimlerinin tek çatı altında toplanması konusunun, başta ilgili denetim birimlerinin kendisi olmak üzere birçok çevreden eleştiri aldığı⁸⁹ da dikkate alındığında, meclis çalışmaları sırasında baskı gruplarının etkisiyle bu düzenlemenin tamamlanamaması veya istenilen ölçüde gerçekleştirilememesi ihtimali söz konusu olabilecekti. Ancak, kanun hükmünde kararnamelerle vergi ödevi ile ilgili düzenlemelerin yapılamayacağı kuralının da göz önünde bulundurulması gerekirdi. Her ne kadar teşkilât yapısı düzenlendiği için zorunluluk bulunmasa da, vergi denetimi gibi hayatî öneme sahip bir konuyla ilgili teşkilât yapısının kanunla değiştirilmesi çok daha uygun bir yaklaşım tarzı olurdu. Ayrıca bu değişiklikten beklenen yararların elde edilmesi bakımından, vergi denetiminin bütün kademelerinde görev yapan çalışanların istenilen hedefler doğrultusunda pratik eğitime yoğun bir şekilde tâbi tutulmaları gerekir.

III. VERGİ DENETİM YOLLARI

Vergi idaresinin mükellefleri denetlemesi çeşitli şekillerde olmaktadır. Vergi denetim yolları doktrinde aynı zamanda, vergi tarhında ön işlemler⁹⁰ veya vergi idaresinin bilgi edinme yolları⁹¹ olarak da adlandırılmaktadır.

⁸⁷ CEYLAN – TUNALI, s. 31-32.

⁸⁸ ORGAN, s. 165, SARILI, s. 123.

⁸⁹ Başbakan'ın bir açıklamasında da yapılan eleştirilere değinilmektedir: “Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri karşımıza dikildiler. Mesajlar gönderdiler. ‘Felaket olur’ dediler... Bize göre bu birleşme olunca A’dan Z’ye, büyüğünden küçüğüne denetim yapılacak. Çok büyük vergi kaçağı, vergi kaybı var. Nereden ve nasıl kaçırılıyor? Artık buna bakılacak...”. MÜDERRİSOĞLU Okan, “Başbakan'ın “İnce Ayar” Paketi”, *Sabah*, 17.09.2012.

⁹⁰ “Vergi alınmasında aslî idarî işlem, yani kesin ve yürütülmesi zorunlu (lâzımü-licra) işlem tarh işlemidir... Matrahın idarece saptanması, aslî işlem olan vergi tarhına hazırlayıcı işlem niteliği taşır...Kendisi hazırlayıcı nitelikte olan matrah saptanması için de bir kısım ön işlemlere, ön inceleme ve araştırmaya gerek vardır”. Bkz. ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 99.

⁹¹ KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku*, Ankara 2012, s. 154 vd.

Vergi denetim yolları, vergi kabahat ve suçlarının ortaya çıkarılmasında etkilidir. Bu sebeple doktrinde, vergi ceza sisteminde cezaî olayların ortaya çıkarılması, araştırılması ve delil toplanması bakımından ortaya çıkan denetim sisteminin bir tür kolluk faaliyeti olduğu belirtilmektedir⁹². Vergi denetim elemanlarının idarî teşkilat içinde yer almalarına rağmen görevlerinin niteliğinin ve amacının adlî kolluğa benzediği ifade edilmektedir⁹³.

Vergi idaresinin denetim yolları VUK'un yedinci kısmında düzenlenmiştir. Denetim kapsamında yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama müesseseleri⁹⁴ ele alınıp değerlendirilecektir. Çalışma kapsamı itibariyle, vergi incelemeleri üzerinde daha detaylı durulacaktır.

A. Yoklama

VUK'un 127. maddesine göre, “*yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir*”. Bu bakımdan yoklama, vergi alacağının somut bir şekilde doğmasına yardımcı olan bilginin vergi idaresince elde edilme süreci olarak tanımlanabilir⁹⁵. Yoklama işlemi, diğer denetim yolları gibi asıl icraî işlem olan vergi tarhına hazırlayıcı niteliktedir⁹⁶.

VUK'un 127/1. maddesinde beş bent halinde yoklama memurlarının yetkileri düzenlenmiştir. Buna göre yoklamaya yetkili memurlar, günlük hâsılatı, ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olanların bu zorunluluğa uyup uymadıklarını tespit etmek, defter ve belge düzeniyle ilgili kurallara uyulup uyulmadığını belirlemek, taşıtları dur-

⁹² YALTI Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul 2006, s. 113; SABAN, *Hak İhlalleri*, s. 718.

⁹³ YALTI, *Haklar*, s. 113.

⁹⁴ BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, Ankara 2012, s. 76; FURTUN, s. 302.

⁹⁵ SÖYLER İlhami, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Ankara 1987, s. 16; GÜNDEŞLİ Ersan, “Vergi Hukukunda Yoklama ve Vergi Tabanının Genişlemesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 17, Mayıs 2005, s. 52; “Yoklama fişiyle tespit edilen hukuki durum, sadece tespit anına ilişkin olacağından başkaca bir tespit olmadan bu tarihten sonra da aynı işçilerin çalıştırıldığından bahisle yapılan tarhiyatta isabet bulunmamaktadır”. Dş.4.D. 17.03.1999 gün ve E. 1998/1176, K. 1999/1134, *Danıştay Dergisi*, S. 101, s. 359.

⁹⁶ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 99; EREN Hayrettin – ŞİŞMAN Gülden, “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”, *Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL'e Armağan*, C.1, Ankara 2009, s. 788.

durarak taşıtlarda bulunması gereken belgelerin muhtevası ile taşınan yolcu ve malları karşılaştırmak, gerekli belgelerin ibrazına kadar taşıtı trafikten alıkoymak, malın sahibi belli olunca kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak yetkilerine sahiptir.

VUK madde 127: *“Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:*

- a) *Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek,*
- b) *3100 Sayılı Kanunun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,*
- c) *Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,*
- d) *Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,*
- e) *Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye*

ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur) yetkisini haizdirler”.

Yoklama memurların nakil vasıtalarını trafikten alıkoyması, malı bekletme ve muhafaza altına alma yetkileri ceza hukuku anlamında bir geçici zapt yetkisidir. Bunlara karşı itiraz müessesesi getirilmesi gerektiği doktrinde haklı olarak belirtilmektedir⁹⁷.

VUK'un 127/2. maddesinde ise sayılan yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

VUK'un 128. maddesinde ise yoklamaya yetkili olanlar sayılmıştır. Buna göre, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılacaktır.

VUK'un 130. maddesine yoklamanın her zaman yapılabileceği hükmü yer almaktadır. Ayrıca yoklamanın ne zaman yapılacağını ilgiliye haber verilmeyeceği de belirtilmiştir. Bu düzenleme, yoklama şeklindeki denetimlerin etkinliğinin artırılmasına yöneliktir⁹⁸. Bu hüküm incelendiğinde, yoklamanın zamanı bakımından yoklama memurlarına takdir yetkisi tanındığı anlaşılmaktadır. Ancak bu yetki kullanılırken işin özellikleri gözönünde tutulmalı ve makûl zamanda yoklama yapılmalıdır. Ayrıca haklı gerekçelere dayanmak şartıyla istenilen sıklıkta yoklama yapılabilir⁹⁹. Dolayısıyla yoklama yapma zamanının tayini bakımından idarenin takdir yetkisi vardır ve bu yetki kullanılırken takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uyulmalıdır¹⁰⁰.

⁹⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. SABAN, *Etkinlik*, s. 35-36.

⁹⁸ FURTUN, s. 305.

⁹⁹ GÜNDEŞLİ Ersan, “Vergi Hukukunda Yoklama ve Vergi Tabanının Genişlemesi”, *Lebib Yalkan Mevzuat Dergisi*, S. 17, Mayıs 2005, s. 55.

¹⁰⁰ ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara 2007, s. 280; Örneğin gece faaliyet gösteren yerlerde yoklama gece yapılmalıdır. Bkz. SÖYLER, s. 67.

B. Vergi İncelemesi

1. Vergi İncelemesinin Özellikleri

Vergi beyannamelerini güvenilir bir hale getirmenin, dolayısıyla vergi kaçakçılığı ile mücadele etmenin en etkili yolu vergi incelemele-ridir¹⁰¹. Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin gerçeğe uygunluğunu araştırmayı ve sağlamayı ifade etmektedir. Bu açıdan vergi adaletinin sağlanması amacına hizmet etmektedir.

Vergi denetim yöntemlerinden biri olan vergi incelemesi aslında çok yönlü bir kavramdır. Çoğu zaman vergi denetimi ile eş anlamlı olarak kullanılan bu kavram, sadece vergi hukuku ve tekniği ile ilgili olmayıp, sosyal ve psikolojik yönleri de olan bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Bu denetim sırasında mükellef nezdinde daha derinlemesine bir araştırma yapılması, vergi incelemesini diğer denetim türlerinden ayrılan temel özelliğini oluşturmaktadır¹⁰².

Vergi incelemeleri, mükelleflerin hukukî güvenlikleri ile yakından ilgilidir. Nitekim vergi mükellefinin bizzat incelemeye alınması, onun maddî olarak etkilendiğini gösterir¹⁰³. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM) Hozee kararında, vergi mükellefinin vergi incelemesi sürecinde adil yargılama hakkının içeriğini oluşturan güvencelerin koruması altında olduğu ortaya konulmuştur¹⁰⁴. Çünkü vergi incelemesi olmaksızın ceza kesilemeyecek olması, bu incelemelerin ceza riski taşıdığını göstermektedir¹⁰⁵.

Vergi incelemesi işleminin icraîlik vasfı, dolayısıyla idarî işlem niteliği bulunmamaktadır¹⁰⁶. Bu bakımdan vergi inceleme işlemi dava

¹⁰¹ TURHAN, s. 82; ŞEKER H. Nezih, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul 1994, s. 36.

¹⁰² ORGAN, s. 126-127; “Diğer denetim vasıtalarıyla bir karşılaştırma yapmak gerekirse, incelemenin, -yoklama ve bilgi toplamaya oranla- daha kolay kullanılabilir bir araç olduğunu söylemek mümkündür. Ancak, incelemenin en önemli özelliği, matrah büyüklüğünü ve böylece ödenmesi gereken vergi miktarını tespitiye yöneliktir”. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 261, Haziran 2010, s. 88.

¹⁰³ YALTI, *Haklar*, s. 108.

¹⁰⁴ YALTI, *Haklar*, s. 109-110.

¹⁰⁵ YALTI, *Haklar*, s.110.

¹⁰⁶ EREN – ŞİŞMAN, s. 790-791.

konusu yapılamayacaktır¹⁰⁷.

2. Vergi İncelemesinin Esasları ve Karşılaşılan Sorunlar

Vergi incelemesi VUK'un 134. maddesinde tanımlanmıştır: “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*”. Vergi incelenmesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu belirlemek için her türlü işleme girişilmektedir. Sadece defter ve belgelerin incelenmesi ile yetinilmemekte tanık ifadesi, istihbarat arşivi bilgilerinin alınması gibi araştırmalara girişilmektedir¹⁰⁸. Ayrıca VUK'un 134/2. maddesine göre lüzum görüldüğü takdirde işletmelere dâhil ekonomik değerlerin fiili envanterinin yapılmasına, beyannamede gösterilmesi gereken unsurların incelenmesine de gidilmektedir¹⁰⁹. Diğer bir ifadeyle inceleme, sadece defter ve belge üzerinde yürütülen bir denetim türü değildir. Maddede belirtilen “görülen lüzum”, idareye takdir yetkisi tanıyan belirsiz hukukî kavramdır¹¹⁰. Ancak idareye mutlak anlamda takdir yetkisi tanımamakta ve haklı bir lüzuma bağlamak suretiyle bu yetkiyi sınırlandırmaktadır¹¹¹.

Vergi incelemesi, diğer denetim yollarına göre daha kapsamlı ve detaylı bir araştırmayı ifade etmektedir. Vergi incelemesinin mükellefleri doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek suretiyle, vergi kayıp ve kaçaklarıyla kayıt dışı ekonominin önlenmesinde, verginin ödeme gücüne göre alınmasında ve muhasebe kayıt ve belge düzeninin sağlanmasında önemli faydaları vardır¹¹². Vergi incelemesinde şekli deneti-

¹⁰⁷ “İdari davaya konu edilebilecek nitelikte bir işlem olmayan ön işlem niteliğindeki inceleme raporuna karşı dava açılmasına olanak bulunmamaktadır”. Dş.3.D. 19.06.1996 gün ve E. 1995/2378, K. 1996/2468, Danıştay Kararlar Bilgi Bankası, <http://www.danistay.gov.tr>, (ET. 24.10.2011).

¹⁰⁸ Bkz. KIRBAŞ, s. 157; YERLİKAYA, s. 2; ARPACI, s. 41.

¹⁰⁹ Bu husus VUK'un 134/2. maddede “incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir” şeklinde ifade edilmektedir.

¹¹⁰ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 281.

¹¹¹ AKYILMAZ Bahtiyar, *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*, Ankara 2000, s. 171-173; İdarenin dayandığı sebebin, ihbarın gösterdiği emarelerin arama gerekçesinde belirtilmesi gerekir. Bkz. YILMAZ Kazım, “Aramalı İncelemeye İlişkin Bazı Konular”, *Yaklaşım*, S. 130, Ekim 2003, s. 181.

¹¹² AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi İncelemesi*, Ankara 1979, s. 5; ÜNVER Musa Kazım, “Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi İle Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, *Yaklaşım*, S. 138, Haziran 2004, s. 137.

min ötesinde gerçeklik denetimi yapılmak suretiyle, mükellefin gerçek malî gücünün saptanması amaçlanmaktadır¹¹³.

Doktrinde vergi incelemesinin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma amacıyla yapıldığı belirtilmekte ve vergi inceleme elemanlarının VUK'un 30. maddesi¹¹⁴ kapsamında matrah takdiri yapmasının doğru olmadığı vurgulanmaktadır¹¹⁵. Gerçekten de etkili bir vergi incelemesinden bahsedebilmek için, vergi inceleme elemanı takdire esas verileri raporunda belirtmeli, matrah ise takdir komisyonlarınca saptanmalıdır.

VUK'un 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar düzenlenmiştir: *“Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir”*.

VUK'un 137. maddesinde ise incelemeye tâbi olanlar belirtilmiştir: *“Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabidirler”*.

VUK'un 138. maddesinin ilk fıkrasında, vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına evvelden haber verilmesi mecburî olmadığı hükmü yer almaktadır ki, vergi incelemesinin özü aslında önceden haber vermemeyi içermektedir. Maddenin ikinci fıkrasında ise, incelemenin

¹¹³ Bu bakımdan *“İnceleme, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin Vergi Usul Hukuku'ndaki uzantısı, bu ilkeyi gerçekleştirmeye yönelik önemli bir araç olarak”* ortaya çıkmaktadır. Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, *İnceleme*, s. 396.

¹¹⁴ VUK madde 30/1: *“Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır”*.

¹¹⁵ *“Matrah takdiri ise, tarhı 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 yapılmalıdır”*. SABAN, *Etkinlik*, s. 40.

tarh zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabileceği hükme bağlanmıştır. İnceleme yapma zamanı bakımından idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır¹¹⁶. Ancak tarh zamanaşımı süresi içinde yeterli sayıda yapılmayan vergi incelemesi, bu müesseseden beklenen yararların elde edilmesini güçleştirecektir¹¹⁷. Zamanaşımı süresi içinde yapılan inceleme sayısının yetersizliği, vergi kaçaklarının tespitini, re'sen tarhiyata ve cezaya muhatap olacak kişilerin belirlenmesini engellemekte ve bu durum da piyasada rekabet eşitsizliklerine yol açmaktadır¹¹⁸. Vergi denetimlerinin yetersizliği, mükellefler arasında haklı bir sebebe dayanmayan ayırım yapılması anlamına gelmekte ve vergilendirmede eşitliği zedelemektedir¹¹⁹. Buna göre, vergi incelemelerinin yapılmaması kadar yetersiz sayıda yapılması da vergi adaletini bozan bir sebep olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi incelemesinde mükellef haklarına da uyulmalıdır. Örneğin mükellefin inceleme sebebiyle alınan defter ve belgelerden yararlanma, kanunî haklarının hatırlatılmasını isteme gibi hakları bulunmaktadır¹²⁰. Ayrıca itiraz ve düşüncelerinin tutanağa geçirilmesi, mükelleflerin idarî işlemin hazırlık sürecine katılımını sağlayan bir düzenlemedir. Tutanağın imzalanması ise, mükellefler için bir güvence niteliğine sahiptir¹²¹.

Vergi idaresinin, vergi konularıyla vergi mükelleflerinin bulunması ve matrahın tam olarak kavranmasında etkin olması çok önemlidir¹²². Vergi incelemelerinde önemli matrah farkları ortaya çıkarılmaktadır. Matrah farklarının ortaya çıkarılması, inceleme elemanlarının bilgi ve

¹¹⁶ Bkz. AKDOĞAN, *İnceleme*, s. 75; ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 281.

¹¹⁷ Bkz. ŞEKER, s. 38.

¹¹⁸ Bkz. ARIKAN Zeynep – ÖZ Ersan, “Re'sen Tarhiyatın Muhatabı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 176, Mayıs 2003, s. 190; ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 281.

¹¹⁹ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 43; ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 281.

¹²⁰ Bkz. EROL, *Mükellef Hakları – II*, s. 30-31.

¹²¹ AŞÇI AKINCI Nuray, *Bir Vergi Yargılama Hukuku Tasarımı: “Etkili Hukuksal Koruma”*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli 2006, s. 86; VUK madde 141/1: “İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir”.

¹²² TURHAN, s. 81.

ahlâk seviyelerinin yüksekliğine ve sayılarının da bu işlere yetecek düzeyde olmasına bağlıdır¹²³. Ayrıca mükellefin vergi bilinci ve ahlâk seviyesinin yükseltilmesi ve vergi idaresinin teknik imkânlarının artırılması, onlara sağlanan malî imkânların da tatmin edici seviyede olması gerekmektedir¹²⁴.

Vergi inceleme elemanlarının sayısının azlığı, vergi inceleme oranlarının çok düşük olmasında başlıca etken olarak ortaya çıkmaktadır¹²⁵. Türkiye’de vergi inceleme oranlarının düşüklüğü büyük bir sorun teşkil etmektedir. Ülkemizde vergi inceleme oranı hep çok düşük seviyelerde olmuştur^{126, 127}. Bunlar da kayıtlı mükelleflerin bir bölümü üzerine yoğunlaşmaktadır¹²⁸. 2001-2006 yılları arasındaki inceleme sonuçlarından oluşturulan bir veriye göre, söz konusu yıllar arasındaki inceleme

¹²³ AKSOY Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 1996, s. 64.

¹²⁴ TURHAN, s. 77.

¹²⁵ 1991-1994 yılları arasında vergi inceleme elemanlarının sayısına ilişkin bir araştırmanın verilerine göre, “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”. SABAN, *Etkinlik*, s. 41 vd.

¹²⁶ 2006 yılında inceleme oranı % 1,46, Bkz. KIZILOĞLU Şükrü, “İnceleme Oranı Düşük Vergi Kaçağı Fazla”, *Hürriyet*, 23.05.2007; 2002’de ancak % 2’lik bir inceleme söz konusudur: “Yıllardır tartışılan konulardan biri de, vergi inceleme oranının düşük olmasıyla ilgili. Bu konuda, olumlu sayılabilecek küçük bir gelişme oldu ve daha önce yüzde 1 civarında olan vergi inceleme oranı, 2002 yılında, yüzde 2’ye yükseldi”, Bkz. KIZILOĞLU Şükrü, “Vergi İnceleme Oranı Yüzde 2’ye Çıktı”, *Hürriyet*, 08.05.2004.

Ülkemizde inceleme oranının düşüklüğü, eskiden beri gelen kronik bir sorun niteliğindedir. Örneğin “1959 yılında 4577 gelir ve kurumlar vergisi mükellefi incelenmiştir. İncelenen mükellef sayısı umumî mükellef sayısının % 2,3 üdür”. ÇELENOĞLU Nail, “Vergi Hukukunda Delil Sistemi”, *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Yıl 1967, S. 14, s. 189.

¹²⁷ Ancak bir görüşe göre de “her mükellefin vergi incelemesine tabi tutulması mümkün değil. Böyle bir uygulama çok anlamlı da değil. Vergi incelemeden kasıt kayıp kaçığın önlenmesi anlamında caydırıcı olması... Vergi inceleme oranı da bu mükellefler (basit usule tabi mükellefler) dikkate alındığı takdirde % 1-2’nin çok üzerinde”. Bkz. KÖKBULUT İsmail, “İnceleme Oranı Düşük mü?”, *Bugün*, 14.06.2010.

¹²⁸ SABAN, *Etkinlik*, s. 78.

oranı, vergi dairesi müdürlerinin yaptığı inceleme hariç, % 1,9'tur¹²⁹. 2000-2008 yılları arasındaki denetim oranlarına ilişkin istatistikte de bu durum gözükmemektedir¹³⁰.

Vergi inceleme oranlarının düşüklüğü ve denetim kadrolarındaki boşluğun doldurulmaması, durumun siyasî bir tercih olduğu yönündeki görüşlere yol açtığı ileri sürülmektedir. Bu yüzden siyasî iktidarın bu konuda acilen tedbir alması gerektiği belirtilmektedir¹³¹. Denetim elemanı sayısının yetersizliğinin mükelleflerin büyük bölümünün denetlenememesine, diğer bir bölümünün ise zamanaşımının dolmasına yakın bir tarihte denetim programına alınmasına yol açtığı ifade edilmektedir¹³². Teknolojinin gelişmesiyle vergi dairelerindeki birçok memurun iş yükünde azalma meydana gelmektedir. Bu yüzden bu me-

¹²⁹ Bkz. ORGAN, s. 161; Vergi dairesi müdürlerinin yapmış oldukları denetimin dikkate alınmaması da doktrindeki şu tespitle desteklenmiştir: “*Vergi Dairesi Müdürlerinin denetime katılmaları her ne kadar yapılan denetim sayısını artırıyor gibi görünüyorsa da, bunlar tarafından yapılan denetim, dairede gerçekleştirilen biçimsel denetimin ötesine geçmesinin olanaksızlığı nedeniyle, gerçek bir vergi denetimi olarak nitelendirilemez*”. CANDAN, *Yargı Kararları*, s. 263; “*Vergi Dairesi Müdürleri ile GİB merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların vergi inceleme yetkileri olmakla birlikte, bu yetki semboliktir. Müdürlerin sorumlu oldukları işleri yaparken ihtiyaç duymaları halinde başvuracakları sınırlı ve istisnâî bir yetkidir*”. Bkz. OZANSOY, *Denetim*, s. 85, dn. 19.

¹³⁰

Yıllar	Denetim sayısı	Mükellef sayısı	Denetim
2000	60.335	2.388.850	2,52
2001	68.132	2.334.209	2,91
2002	113.244	2.315.241	4,89
2003	68.251	3.896.382	1,75
2004	153.881	4.031.702	3,81
2005	104.578	3.876.305	2,69
2006	110.442	3.937.878	2,80
2007	135.847	4.027.665	3,37
2008	113.073	4.035.013	2,80

Bkz. TAŞÇI, s. 154.

¹³¹ BAŞARAN YAVAŞLAR, *İnceleme*, s. 425; SARILI, s. 123.

¹³² Zamanaşımının dolmasına yakın bir tarihte yapılan denetimlerde, geçen zamanın da etkisi yüzünden vergiyi doğuran olayın kavranmasında başarılı olunamadığı da belirtilmektedir. Bkz. CANDAN, *Yargı Kararları*, s. 263.

murların vergi inceleme alanına kaydırılmaları gerekir¹³³. Tabii ki gerekli eğitimin verilmesi şarttır.

Vergi denetimiyle ilgili en son açıklanan 2009 rakamlarına göre, incelenen matrahların % 78'i oranında matrah farkı bulunmuştur¹³⁴. Vergi incelemeleri sonucunda önemli matrah farklarının ortaya çıkması da vergi incelemesinin yeniden yapılandırılması gerektiğini göstermektedir¹³⁵.

¹³³ “Vergilendirme eşitliği yaratmak ve hukuka uygun vergilendirme yapabilmek için, birçok memurun bu verimli olmayan alandan verimli alana, yani inceleme alanına geçmeleri gerekir; bu da idari sistemle bağlantılıdır”. SEER, s. 443.

¹³⁴ Vergi denetim birimlerinin Vergi Denetim Kurulu çatısı altında toplanmasından sonra, vergi dairesi müdürlerince yapılanlar dışında, henüz ayrıntılı yayımlanan sonuç bulunmamaktadır. 2010 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Faaliyet Raporu'nda vergi inceleme sonuçlarına yer verilmemiştir. Maliye Bakanlığı'nın 2011 yılı Faaliyet Raporu'nda da bu yıl için performansının takip edilemediği belirtilmiştir. Bkz. <http://www.maliye.gov.tr/Lists/DuyurularListesi/Attachments/31/Maliye%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202011%20Y%C4%B1l%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu.pdf>, s. 73 (ET. 30.09.2012).

Denetim Birimleri	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Matrah Farkı Üzerinden Tarih Edilen Vergi
Teftiş Kur. Bşk.	154	270	155.781.696	153.231.207	23.517.635
Hesap Uz. Kur. Bşk.	1.312	2.542	72.377.237.624	14.009.129.241	1.669.192.619
Gelirler Kont. D.B.	455	1.336	9.746.156.433	74.626.543.853	3.982.196.729
Vergi Denetmenleri	26.952	67.105	33.934.650.584	7.203.822.911	1.743.510.094
Vergi Dairesi Müd.	18.914	21.499	9.390.126.082	1.979.508.994	113.759.151
Toplam	47.787	92.752	125.603.952.419	97.972.236.206	7.532.176.228

Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/file-admin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, s. 61, (ET. 30.09.2012).

¹³⁵ BAŞARAN YAVAŞLAR, *İnceleme*, s. 424; “Biz, istatistikleri de biraz yanlış okuyoruz gibi geliyor. Mesela, “her 3 liranın 2 lirası kaçırılıyor, çünkü inceleme raporlarında çıkan matrah farkları bu sonucu veriyor” diyor. Ama, inceleme elemanlarının hazırlamış olduğu raporların büyük bölümünde, çıkan matrah farkları kayıt dışı ekonomiyi simgelemiyor, yorum farkını simgeliyor. Örneğin, kur farkını amortismanı tabi tutacak mısınız tutmayacak mısınız; inanınız, raporların büyük bölümü bu şekildedir, çünkü biz, incelemelerde zaten kayıt içeriğini inceliyoruz”. DOĞRUSÖZ, *Panel*, s. 450.

Vergi denetim oranlarının azlığı diğer ülkelerde de sorundur. Örneğin ABD’de de vergi denetim oranları oldukça düşüktür^{136, 137}. Almanya’da ise şirketlerin denetlenme oranı, 2007 yılında % 2,6’ya tekabül etmektedir¹³⁸.

Elbette ki vergi idareleri bütün vergi mükelleflerini ve her vergi olayını aynı yoğunlukta denetleyemez. Hatta bütün mükellefleri denetleme zorunda da değildir. Ancak vergi idarelerinin imkânlarını en etkili bir şekilde kullanarak, vergi denetimlerini etkin şekilde gerçekleştirmeye çalışmalıdır. Örneğin Hollanda’da vergi mükellefleri risk ve güven durumlarına göre gruplara ayrılmış ve vergi idaresi otomasyon

136

YILLAR	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Mükellefin İşyerinde	0.7	0.6	0.6	0.5	0.4	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2
Vergi Dairesinde Yazı ile	1.00	1.10	0.72	0.53	0.63	0.40	0.58	0.59	0.61	0.65
Toplam	1.70	1.70	1.32	1.03	1.03	0.70	0.78	0.79	0.81	0.85

Tablo için bkz. KARYAĞDI, s. 71; 2010 yılında ABD’de 200000-1000000 dolar arasında olan 4.500.000 beyannamenin inceleme oranı % 2,7 iken; 200.000 dolardan düşük olan 138 milyon beyannamenin inceleme oranı % 1’dir. Ama son yıllara göre bu miktarlarda artış vardır. Bkz. <http://www.forbes.com/sites/william-pbarrett/2011/04/01/chances-of-tax-audit-small-but-growing-are-you-a-target>, (ET. 23.10.2011).

137

ABD’deki inceleme oranlarına ilişkin bir veride de, inceleme oranlarının % 1 civarında olduğu görülmektedir.

IRS Vergi Denetimleri İstatistiği			
Gelir	Verilen Beyanname	İncelenen Beyanname	İnceleme Oranı
25,000 \$’dan az	59,211,700	1,076,945	% 0.81
25,000 ilâ 50,000 \$	27,263,000	259,794	% 0.58
50,000 ilâ 100,000 \$	17,079,200	196,582	% 0.62
100,000 \$’dan fazla	4,540,800	129,320	% 1.66

http://www.wwwebtax.com/audits/audit_avoiding.htm, (ET. 23.10.2011).

138

2007 yılında Almanya’da büyük işletmelerin denetlenme oranı % 22,8; orta ölçekli işletmelerin % 7,8; küçük ölçekli işletmelerin 3,9 ve daha küçük ölçekli işletmelerin denetlenme oranı ise % 1,1’dir. Bütün şirketlerin ortalama denetlenme oranı ise % 2,6’dır. Bkz. TAŞÇI, s. 159.

çalışmalarına ağırlık vermiştir¹³⁹. Eldeki imkânların etkili kullanılması sonucu vergi incelemelerinin sayısının artması, mükelleflerin ödevlerini kanunlara uygun olarak yerine getirmesinde son derece önemli etki oluşturmaktadır.

Türkiye’deki vergi inceleme oranının düşüklüğü, gelişmiş ülkelerdeki vergi denetim etkinliğinden uzak kalınmasına yol açmaktadır¹⁴⁰. Bu durum da mükellefleri rahatlatmakta ve çok kolay bir şekilde kayıt dışılığa itebilmektedir¹⁴¹. İnceleme sayısının azlığına karşı, bazı inceleme ve denetim görevlerinin malî müşavirlere bırakılması gerektiği ileri sürülmektedir¹⁴². Ancak, böyle bir uygulamaya gidilebilmesi için görev alanı ve sorumluluğun sınırlarının çok detaylı bir şekilde düzenlenmesi gerekir.

VUK’un 139/1. maddesinde vergi incelemesinin esas itibariyle incelemeye tâbi olanın işyerinde yapılacağı düzenlenmiştir¹⁴³. Maddenin ikinci fıkrasında ise iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zarurî sebeplerle incelemenin yerinde yapılmasının imkânsız olması veya mükellef ve vergi sorumlularının istemeleri halinde incelemenin dairede yapılabileceği hükmü yer almaktadır¹⁴⁴. Bu takdirde

¹³⁹ AHRENS Susanne, “Hollanda Maliye İdaresi’nin Kontrol Stratejileri”, (Çev. NART Serdar), *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Ankara 2010, s. 326-327, 329.

¹⁴⁰ Hatta “denetim oranının ortalama olarak % 1,9 olduğu bir ortamda, her yıl farklı mükelleflerin denetleneceği varsayıldığında, bir vergi mükellefi 52,6 yılda bir defa vergi incelemesine tabi tutulabilecektir”. ORGAN, s. 159. Sırf bu örnek bile vergi denetimlerinin etkinlikten ve dolayısıyla adalete hizmet etmekten ne kadar uzak olduğunu göstermektedir.

¹⁴¹ ORGAN, s. 160.

¹⁴² ŞEKER Sakıp, “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930566.htm>, (ET. 23.10.2011).

¹⁴³ Bu konuda bkz. AKDENİZ Kurtuluş, “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Süresi”, *Yaklaşım*, S. 151, Temmuz 2005, s. 144 vd.

¹⁴⁴ Bu durum mükellef veya sorumlunun başvurusu ya da inceleme elemanın tutanağı ile belirlenebilir. AKDENİZ, s. 145; “Maddede incelemenin dairede yapılabilmesi için öngörülen koşullardan herhangi birinin oluşması suretiyle incelemenin dairede yapılması gereği ortaya çıkmadıkça, defter ve belgelerin ibrazının yazı ile istenmesi mümkün bulunmamaktadır. İşte bu nedenle de olayda re’sen takdir sebebinin varlığından söz edilemez”. Dş.3.D. 3.11.1999 gün ve E. 1998/2304, K. 1999/3617, *Danıştay Dergisi*, S. 103, s. 287; Dş.4.D. 10.11.1999 gün ve E. 1999/350, K. 1999/3959, *Danıştay Dergisi*, S. 103, s. 368.

incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir. Bu hüküm doğrultusunda idarenin sebep unsuru bakımından takdir yetkisi bulunmaktadır. Hangi zorunlu durumların incelemenin işyerinde yapılmasını imkânsız hale getirdiğini belirleme konusunda takdir yetkisi vardır. Ayrıca isteği kabul edip etmeme bakımından da idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak idarenin vereceği kararın haklı bir sebebe dayanması gerekir¹⁴⁵. Fakat doktrinde incelemenin muhakkak işyerinde yapılması gerektiği, çünkü incelemenin asıl amacının gerçek matrahı bulma olduğu yönünde görüş de bulunmaktadır¹⁴⁶. İdare takdir yetkisini kullanırken bu hususa dikkat etmeli, incelemelerin mümkün olduğunca mükellefin işyerinde gerçekleştirilmesine özen göstermelidir.

Yapılacak incelemelerin belirlenmesinde, genellikle yıllık çalışma planları ve programlarında belirlenen ilke ve kriterler dikkate alınarak beyanname seçimi yapılması yoluna gidilmektedir¹⁴⁷. Beyanname seçiminin plan, program ve ilkelerinin, düzenleyici işlemlerle belirlenmesi önerilmektedir¹⁴⁸. İncelemeye alınacak beyannamelerin isabetli seçimi, inceleme müessesinden beklenen amaçların gerçekleşmesinde son derece önemlidir. İnceleme yapılması idare bakımından kanundaki esaslar çerçevesine gerçekleştirilebilecek bağlı yetki hali ise de, incelemeyecek mükelleflerin ve inceleme zamanının belirlenmesinde idarenin

¹⁴⁵ Bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 282.

¹⁴⁶ “*Vergi Usul Kanunu’ndaki hüküm son derece açık olduğu için incelemenin muhakkak iş yerinde yapılması gerekir... kuşkusuz ki bunun altında yatan nedenler var. Bu nedenlerin en başında da... incelemede gerçek matrahı bulma çabası vardır. Dolayısıyla gerçek matraha ulaşabilmek için inceleme elemanının bizzat iş yerine gidip işletmenin ne kadar müşterisinin olduğunu, mallarını, diğer ilgili hususları vesaireyi yerinde görmesi büyük önem taşımaktadır. Bunu yapmadığında, incelemenin iş yerinde yapılması amacı aşında gerçekleşmemiş olmaktadır ki, bence bu da kanuna açık bir aykırılık teşkil etmektedir*”. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi” başlıklı sunumla ilgili “Tartışmalar”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Ankara 2010, s. 427.

¹⁴⁷ Bkz. ŞEKER, s. 131; Ancak, göreve yeni başlayan, deneyimsiz inceleme elemanlarının gelişi güzel seçtikleri beyannamelerden sonra mükellefleri incelemeye aldıkları belirtilmekte ve bu durum gereksiz iş gücü kaybına neden olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir. Bkz. ŞEKER, s. 132.

¹⁴⁸ ŞEKER, s. 132-133.

takdir yetkisi bulunmaktadır¹⁴⁹. Ancak, sürekli yüksek matrah beyan eden mükelleflerin seçimi ya da sektör bazında seçim, adil olmayan sonuçlara yol açacaktır¹⁵⁰.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, fiilî durumlar sebebiyle bozulabilmektedir. Vergi incelemelerinin yetersizliği, vergide eşitlik ilkesini zedelemektedir. Çünkü vergi mükelleflerinin ancak bir kısmının incelenebilmesi, mükellefler arasında haklı bir sebebe dayanmayan ayırım yapıldığı anlamına gelecektir¹⁵¹. Yine denetim yetersizliği sonucunda vergi kaçaklarının ortaya çıkması, vergisini tam ödeyenlerle vergi kaçırانlar arasında da eşitliğe aykırı durumlara verilecek örneklerdendir.¹⁵²

İnceleme, mükelleflerin durumu üzerinde etkili olan çok önemli bir müessesedir. VUK'un 364. maddesinde vergi cezalarını gerektiren olayların vergi dairelerince veya yoklama ve vergi incelemesine yetkili olanlarca tespit olunacağı belirtilmiştir. Keza VUK'un 367. maddesindeki düzenleme, kaçakçılık suçlarının tespitinde de vergi incelemesinin önemli bir yere sahip olduğunu göstermektedir. İnceleme müessesesinin, vergi kabahatlerinin (idarî yaptırıma tâbi vergi suçlarının) tespitinin yanı sıra vergi suçlarının (cezaî yaptırıma bağlı vergi suçlarının) tespitinde de etkili olması dolayısıyla kişi hürriyetlerini etkileyen özelliği, idarenin inceleme yapılacak mükelleflerin seçimindeki yetkisini çok önemli bir hale getirmektedir. Vergi inceleme oranının düşüklüğü dikkate alındığında, incelenecek mükelleflerin seçimi bir

¹⁴⁹ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 281.

¹⁵⁰ “Beyanname seçiminde sürekli yüksek matrah beyan eden mükelleflerin esas alınması, bazı mükelleflerin sürekli olarak incelenmesine yol açarken bir kısım mükelleflerin sürekli düşük matrah veya zarar beyan etmelerine rağmen vergi incelemesine alınmamasına yol açmakta, bu durum vergi incelemelerinin adaletli dağılımını engellemek”tedir. SARILI, s. 119; “Sektör bazlı mükellef tespiti yöntemi, ister kullanılan risk analiz modellerine bağlı olarak bazı sektörler sürekli olarak incelemeye alınsın, ister bütün sektörleri zamanaşımı süresi içinde inceleme amacıyla her yıl farklı sektörler incelemeye alınsın sakıncalar yaratmaya açıktır. Şöyle ki; ilk durum, faaliyette bulunduğu sektörün incelemeye alınmaması nedeniyle pek çok incelenmeye değer mükellefin... uzman inceleme elemanları tarafından incelenmelerinin neredeyse olanaksızlaşmasına yol açmaktadır. İkincisi ise, incelemeye alınan sektörde çalışan mükelleflere, izleyen yıllarda artık incelenmeyecekleri için vergisel usulsüzlüklere kolaylıkla meyledebilme imkanı yaratabilmektedir”. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, *İnceleme*, s. 405-406.

¹⁵¹ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 43.

¹⁵² Karş. ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 43.

bakıma, incelenmeyecek mükelleflerin seçimi anlamına gelmektedir¹⁵³. Bu bakımdan idarenin incelenecek (dolayısıyla incelenmeyecek) mükelleflerin seçimindeki yetkisi, eşitlik ve malî güç ilkelerini etkiler niteliktedir¹⁵⁴. Benzer durumdaki iki mükelleften birinin incelenip diğerinin incelenmemesinde, bu durum çok daha belirgin olmaktadır.

Mükelleflerin incelemeye alındıkları tarih, gecikme faizi üzerinde etkili olacaktır. Bu yüzden, inceleme zamanının belirlenmesindeki yetki, mükellefler arasındaki eşitliği etkileyecek niteliktedir. Bu bakımdan vergi incelemesinin gecikmeli olarak yapılması özellikle iyi niyetli mükellefler açısından haksızlıklara neden olmakta ve kişilerin hukukî durumunu etkilemektedir¹⁵⁵. Benzer durumdaki mükelleflerden birinin diğerinden çok sonra incelemeye alınması durumunda da benzer sakıncalar söz konusudur. Dolayısıyla idare gerek inceleme yapılacak mükellefleri seçerken ve gerekse inceleme zamanını belirlerken çok dikkatli olmalıdır¹⁵⁶.

İnceleme müessesesinin özelliği dikkate alındığında, vergi idaresine tanınan yetkinin büyük bir öneme sahip olmasının yanı sıra, oldukça geniş nitelikte olduğu da anlaşılmaktadır. Ayrıca buradaki takdir yetkisinin denetimi de son derece sınırlıdır. Çünkü bir mükellef yerine diğer bir mükellefin incelenmesi konusunda idarenin yapmış olduğu seçim, yerindelik alanına girdiği için yargı denetimi dışında kalmaktadır. Yargı organı sadece hukukîlik denetimi yapabileceği için, sadece ilgili seçimin hukuka uygun olup olmadığını kontrol edebilecektir.

¹⁵³ BELLEK İhsan Sabri, “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 105, Haziran 1997, s. 83.

¹⁵⁴ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 282.

¹⁵⁵ ÜNVER, s. 140; Bu husus vergi ziyayı cezasının iptali için Anayasa Mahkemesine yapılan başvuruda da belirtilmiştir. Bkz. AyM. 06.01.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4, RG. 20.10.2005, S. 25972; Vergi inceleme süresinin uzaması da benzer olumsuzluklara yol açmaktadır. Bkz. ÇETİNKAYA Oğuz, “Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu”, *Yaklaşım*, S. 113, Mayıs 2002, s. 185.

¹⁵⁶ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 282; “Mükellefi en iyi tanıyan idare, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesidir. Dolayısıyla, yukarıdan aşağıya değil de, aşağıdan yukarıya bir belirleme, daha efektif sonuçlara yol açabilecektir. Böyle bir yapılanmada, vergi dairesi incelenmesi gerektiğine inandığı mükellefleri önerecek, Maliye bakanlığı sadece koordinasyonu sağlayacaktır. Böylece, denetime şıyâsî müdahale endişelerinin de önüne geçilebilecektir”. BAŞARAN YAVAŞLAR, *İnceleme*, s. 405.

Bu yüzden vergi incelemenin mümkün olduğunca takdir alanından çıkarılması ve objektif kriterlere bağlanması gerekir. İncelenen mükelleflerin seçiminde bilgisayar kurası sistemi getirilmelidir¹⁵⁷. Mükelleflerin seçiminde bilgisayar kurası en adil çözüm olacaktır. Böylelikle vergi incelemelerinde söz konusu olabilecek muhtemel siyasî etkiler de ortadan kalkmış olacaktır¹⁵⁸.

Zamanaşımı süreleriyle de uygun olarak bütün mükelleflerin en azından 5 yılda bir incelemeye tâbi tutulabilmesi sağlanmalıdır¹⁵⁹. Bunun için vergi idaresinin fiilî yetersizlikleri giderilmeli, özellikle de vergi müfettişlerinin sayısı artırılmalıdır. Vergi müfettişlerinin iyi yetişmiş ve tecrübe sahibi olmaları da çok önemlidir. Böylece incelemede ortaya çıkabilecek muhtemel keyfilikler de önlenebilecektir. Takdir yetkisinin mümkün olduğunca objektif kriterlere bağlanması, kişiler arasındaki eşitsizlikleri de ortadan kaldıracaktır¹⁶⁰.

Vergi incelemesinin kanunî süre içinde bitirilmesi gerekir. Geçerli bir sebebe dayanmaksızın incelemenin kanunda belirtilenden uzun sürmesinin mükellefin zarara uğramasına yol açması durumunda, idarenin sorumluluğuna gidilebilecektir¹⁶¹. Ancak uygulamada idarenin ve kamu görevlisinin sorumluluğuna fazla gidilmediği belirtilmektedir¹⁶². Vergi incelemelerinde kanuna uygun davranılmaması durumunda idarenin ve ilgili kamu görevlisinin sorumluluğuna gidilememesi önemli

¹⁵⁷ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 283; ŞEKER, s. 133; SARILI, s. 119.

¹⁵⁸ Bilgisayar kurası sayesinde siyasî iktidarın kendisine muhalif bellediği mükelleflerin vergi incelemeleri yoluyla sıkıştırılması önlenmiş olur. Aynı şekilde siyasî iktidara yakın olmak isteyen kamu görevlilerinin de iktidar yanlısı mükellefleri incelememesinin önüne geçilmiş olur. Bu durum bile vergi denetiminin özerk yapıya sahip olan bir gelir idaresine bağlanması gerektiğini göstermektedir.

¹⁵⁹ Mevcut imkânlar dâhilinde beş yılda bir incelemeye alınabilme ihtimali çok düşüktür. Bu yüzden ilk aşamada en azından on yılda bir bile olsa incelemeye tâbi tutulmanın sağlanabilmesi de yeterlidir. Mükelleflerin mutlaka inceleneceklerinin bilincinde olmaları çok önemlidir.

¹⁶⁰ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 283.

¹⁶¹ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 283; ÇETİNKAYA, s. 190.

¹⁶² “Bizim Türkiye’de çok fazla kabul etmediğimiz bir şey var; o da idarenin ve memurun sorumluluğu. Mükellef her şeyden sorumludur, inceleme elemanı hiçbir şeyden sorumlu değildir”. DOĞRUSÖZ Bumin, “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları” başlıklı sunumla ilgili “Tartışmalar”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Ankara 2010, s. 315.

bir eksikliktir¹⁶³. Vergi incelemelerinin etkinliğinin sağlanabilmesi için mutlaka idarenin ve inceleme elemanlarının sorumluluğunun düzenlenmesi gerekir. Böylece denetimlerdeki muhtemel hukuka aykırılıkların önüne geçmede çok büyük bir adım atılmış olacaktır. Aksi halde etkin bir denetimden bahsetmek zorlaşacaktır.

Vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanabilmesi için, incelemelerin mümkün olan en kısa sürede tamamlanması gerektiği belirtilmektedir¹⁶⁴. VUK'un 140/1. maddesinin 6. bendine göre, *“İncelemeye başlandıği tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir”*. Ek süre istenmesi ve incelemenin ek sürenin sonunda tamamlanamaması durumunda, inceleme sonucuna göre ortaya çıkabilecek gecikme faizinin işleminin bu ek sürenin sonunda durmasına yönelik düzenleme yapılmalıdır. Bu sayede incelemenin gecikmesinin mükellef üzerindeki olumsuz etkileri önlenebilecektir. Gecikme faizini asıl etkileyen faktörün aslında inceleme süresinin uzunluğundan ziyade, incelemeye başlanma tarihi olduğu da unutulmamalıdır¹⁶⁵.

Vergi incelemesinin vergi uygulamasının başarısı için çok önemli olduğu dikkate alındığında, vergi idaresinin inceleme yapıp yapmama konusundaki yetkilerin de tekrar değerlendirilmesi gerekir. Vergi alma konusunda idarenin bağlı yetkiye sahip olduğu, bu değerlendirmede esas hareket noktası olmalıdır¹⁶⁶. Tasfiye muamelelerinin incelenmesini düzenleyen KVK'nın 17/10. maddesinde, vergi incelemesiyle ilgili bir hüküm bulunmaktadır. Bu hükme göre Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukukî statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmamaya yetkilidir. Buna göre, Maliye

¹⁶³ “Denetim elemanı uzun süre denetim yapmıyor, sonunda süreler bitiyor ya da bitmeye yakın süre uzatımı isteyebiliyor ve bunun hakkında bir disiplin sorumluluğuna da gidemiyorsunuz”. DOĞRUSÖZ, *Tartışmalar*, s. 318.

¹⁶⁴ SARILI, s. 119.

¹⁶⁵ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 283.

¹⁶⁶ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 7.

Bakanlığı'na tasfiye işlemlerine yönelik olarak, inceleme yaptırmama konusunda yetki tanınmıştır. Bakanlığa inceleme yaptırmama gibi bir yetki tanınması, vergilerin kesinliğine aykırılık teşkil ettiği gibi kanunîlik ilkesini de zedelemektedir. Bu yetki, eşitliğe aykırı sonuçlar da doğurabilecektir. Dolayısıyla yetkinin, aynı durumdaki bütün mükellefler için geçerli olacak şekilde düzenleyici işlemle kullanılması daha isabetli olacaktır¹⁶⁷.

Buna benzeyen diğer bir hüküm 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nda yer almaktaydı¹⁶⁸. Kanunun 7., 8. ve 9. maddelerinde matrah artırımında bulunulduğunda, ilgili dönemler için vergi incelenmesi yapılmayacağına dair hüküm yer almaktaydı. Kanunun 10/3. maddesinde ise idarenin artırımda bulunulmayan yıllar veya dönemler için vergi incelemesi yapma hakkının saklı olduğu düzenlenmişti. Benzer hüküm 6111 sayılı Kanunda da yer almaktadır¹⁶⁹. Buna göre matrah veya vergi artırımında bulunulması halinde vergi incelemesi yapılmayacaktır. Daha önce başlanmış olan incelemeler hakkında da ise imtiyazlı bir durum tanınmaktadır. Kanunun 9/4. maddesine göre, *“Bu Kanuna göre matrah veya vergi artırımında bulunulması, bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmez. Ancak, artırımda bulunan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, bu Kanunun 6 ncı maddesinin onbirinci fıkrası ve 7 nci maddesinin altıncı fıkrası hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ayın başından itibaren bir ay içerisinde sonuçlandırılmaması halinde, bu işlemlere devam edilmez”*.

¹⁶⁷ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 283.

¹⁶⁸ 4811 Sayılı Kanun, RG. 27.02.2003, S. 25033; Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. TAYFUR Ersin, “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununda Yer Alan “Vergi İncelemesi ve Tarhiyat Yapılmayacak” Lafzının Anlamı ve Uygulanması”, *Vergi Dünyası*, S. 272, Nisan 2004, s. 147 vd.; Bu düzenlemeyle vergi kanunlarını ihlal edenler bir bakıma ödüllendirilmekteydi. Bkz. EROL Ahmet, “Vergi İdaresi Uygulamalarının Anayasa ve Vergi Hukuku Karşısında Durumu”, *Yaklaşım*, S. 137, Mayıs 2004, s. 90.

¹⁶⁹ 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, R.G., 25.02.2011, S. 27857 (1. Mükerrer).

Vergi incelemesi yaptırılmamasına yönelik düzenleme, vergi incelemesi müessesesini adeta bir teşvik, hatta vergi affı niteliğine sokmaktadır. Aksi durumda ise vergi incelemesi bir tehdit aracı niteliğine bürünmektedir¹⁷⁰. Vergi incelemelerinin mükellefleri ürkütüp sindirme ve yıldırma faaliyeti haline dönüşmemesi gerektiği belirtilmektedir¹⁷¹. Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma amacına yöneliktir. Dolayısıyla vergi incelemesinin teşvik veya tehdit aracı olarak kullanılması, hem bu müessesenin amacına ters düşmekte, hem de vergi hukukunun özüne aykırılık oluşturmaktadır. Böyle bir durum aynı zamanda, vergilerin kanunîliği ve hukukî güvenlik ilkelelerini de zedelemektedir¹⁷².

Vergi incelemeleri, hazineye daha fazla gelir elde etmek amacıyla değil, mükellefin malî gücünü doğru bir şekilde tespit edip verginin doğru olarak ödenmesini sağlamak amacıyla gerçekleştirilmelidir¹⁷³. Diğer bir deyişle, vergi incelemesinde müfettişlerin yaptıkları denetim bir doğruluk denetimidir. Yani, vergi müfettişinin amacı daha fazla vergi sağlamak değil, ödenmesi gereken vergiyi tam ve doğru olarak tespit etmektir¹⁷⁴. Vergi incelemelerinin asıl amacının malî gücünün doğru tespit edilip verginin doğru miktarda ödenmesi olduğunun vergi idaresince özümsemesi halinde, kanaatimce vergi incelemeleri ile ilgili birçok eleştiri konusu kendiliğinden çözümlenmiş olacaktır.

Vergi incelemelerinin etkinliği bakımından önemli bir husus da vergi güvenlik müesseseleridir. Vergi denetimi genellikle mükelleflerin beyan ettikleri gelirler üzerinden yapılmaktadır. Ancak mükellefiyet kaydı bulunmayanlar ile gelir beyan etmeyenlerin gelirleri vergi dışında kalmaktadır. Bu gelirler ancak vergi güvenlik müesseseleriyle tespit edilebilir¹⁷⁵. Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması sadece

¹⁷⁰ Devlet konulmuş hukuk kurallarını tehdit amaçlı olarak kullanamaz. Vergi incelemesi müessesesinin tehdit amaçlı kullanılması devlet açısından acizliği ifade etmektedir. Bkz. EROL, *Uygulamalar*, s. 91; Ayrıca karş. KUMCU Ercan, “Vergi Toplamanın Adabı”, *Hürriyet*, 16.3.2004.

¹⁷¹ SARILI, s. 119.

¹⁷² ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 284.

¹⁷³ Karş. DOĞRUSÖZ, *Panel*, s. 447, 448; BAŞARAN YAVAŞLAR, *İnceleme*, s. 396; BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergi İncelemesi*, s. 88.

¹⁷⁴ YERLİKAYA, s. 9.

¹⁷⁵ TURHAN, 82; ORGAN, s. 168.

vergi denetimleri yoluyla değil, aynı zamanda vergi sisteminde yer verilecek vergi güvenlik müesseseleriyle sağlanabilecektir¹⁷⁶. Belirli vergilerin özünde bulunan otokontrol mekanizması, mükellefler arasındaki çıkar çatışmaları yoluyla kendiliğinden denetim sağlar. Vergiler arasındaki otokontrolde ise, çeşitli vergiler arasındaki ilişkiler önemlidir. Örneğin gelir vergisinde otokontrol mekanizması, bir mükellefin gelirinin diğer mükellefin gideri olması ve bu sebeple oluşan çıkar çatışmasının belge alıp vermeyi zorunlu hale getirmesinden oluşmaktadır. Bu şekilde, gelir vergisi ile katma değer vergisi arasında kendiliğinden bir otokontrol sağlanmış olmaktadır¹⁷⁷.

3. Vergi İncelemesinde 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi

a. Genel Olarak

646 sayılı KHK ile vergi denetim elemanlarının tek çatı ile birleşmesinden önceki dönemde, merkezî denetim elemanları (özellikle maliye müfettişleri ve hesap uzmanları) vergi incelemelerinde Bakanlığa bağlı üst kademe bürokratlar olarak liberal bir hava içinde, geniş bir serbestlikle çalışmışlardır. Hazırladıkları raporlarda bazen genel tebliğlere ve vergi idaresinin yaklaşımlarına ters düşen görüşlere de yer verebilmekteydiler. Bu serbestlik, zamanla değişik denetim birimlerinde çelişkilere yol açmıştır. Bu yüzden vergi denetimleri belli bir esasa bağlanmaya çalışılmıştır¹⁷⁸. Vergi inceleme raporları hazırlanırken uyulacak kuralların belirlenmesi sayesinde, raporların belirli ilkelere uyularak hazırlanması dolayısıyla hem hukuka uygunluklarının hem de yeknesaklıklarının sağlanmasında önemli bir adım atılmış oldu.

01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında VUK'un 140/1. maddesinin ilk dört bendi şu şekildedir: “*Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:*

1. *İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;*

¹⁷⁶ SARILI, s. 121.

¹⁷⁷ TURHAN, s. 82-83.

¹⁷⁸ Bkz. TUNCER – YARALI, s. 13.

2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılanı verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.
3. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır);
4. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılanı verilir”.

6009 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerden birisi de inceleme süresinin belirsizliği konusundadır. Daha önce, incelemenin tamamlanması için kanunda belli bir sürenin öngörülmemiş olması sorunlara yol açmaktaydı. İnceleme süresinin uzamasının gecikme faizi üzerinde etkisi bulunmaktadır¹⁷⁹. Bu yüzden incelemenin aramalı inceleme için belirlenen üç aylık sürede¹⁸⁰ bitirilmesi için düzenleme yapılması önerilmekte, ayrıca inceleme tutanağının tutulmasından sonra inceleme raporunun hazırlanması için makûl bir süre tanınması ve bu süreden sonra mükellefin faiz yükümlülüğünün olmaması istenmekteydi¹⁸¹. 6009 sayılı Kanun’la VUK’ta yapılan değişiklikle vergi incelemelerinin tamamlanması için bir süre öngörülmüştür: VUK’un 140/1-6. maddesine göre, “İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda,

¹⁷⁹ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 159.

¹⁸⁰ VUK md. 145: “Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemenin haklı sebepleri binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir”; Ayrıca bkz. YILMAZ, (Arama), s. 180 vd.

¹⁸¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. ÇETİNKAYA, s. 185, 188 vd.

vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar". Fakat bu hükümde de incelemenin verilen ek süre içinde dahi bitirilememesi durumunda ne olacağı hususunda açıklık bulunmamaktadır¹⁸². Bu durumda idarenin sorumluluğuna gidilebileceği tabiidir.

Hazırlanan vergi inceleme raporlarının kurulacak olan bir rapor değerlendirme komisyonunca değerlendirmeye tâbi tutulması kabul edilmiştir. Böylelikle hazırlanacak raporların yeknesaklığının sağlanmasına yönelik olarak önemli bir adım atılmış oldu. VUK'un 367. maddesindeki hükmün son hali, yapılan düzenleme neticesinde şu şekildedir: "*Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir*". Vergi suçlarının savcılığa bildirilmesinde de rapor değerlendirme komisyonunun mütalâasının aranmasıyla mükelleflerin hukukî güvenliklerini tesis etmeye yönelik önemli bir adım atılmıştır. Bu sayede vergi müfettişlerinin farklı açılardan hazırlayacakları raporlar dolayısıyla mükellefler arasında meydana gelebilecek eşitliğe aykırı durumlar da önlenmiş olmaktadır.

Bununla beraber, vergi müfettişlerinin inceleme raporlarını hazırlarken uyacakları esaslar da ayrıntılı olarak 6009 sayılı Kanunla düzenlenmiştir. Vergi müfettişlerinin vergi inceleme raporlarını hazırlarken uyacakları kurallar, vergi değerlendirme komisyonlarının kuruluşu ve bunların yapacakları değerlendirmelerle ilgili olarak VUK'un 140. maddesinin 1. maddesinin 5. bendi ile 2, 3 ve 4. fıkralarında yer alan hükümler ise şu şekildedir:

¹⁸² YETKİNER Erkan, "6009 sayılı Kanun ile Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Yapılan Yeni Düzenlemeler", *Vergi Dünyası*, S. 359, Temmuz 2011, s. 31.

“5. Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.

Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar”.

Yapılan düzenlemelerin verdiği yetkiye dayanılarak yönetmelikler çıkarılmıştır. 31.12.2010 tarihinde çıkarılan iki yönetmelik de, daha sonra çıkan 646 sayılı KHK'ye uyum sağlamak amacıyla kaldırılmış ve yeni yönetmelikler çıkarılmıştır. 31.10.2011 tarihinde yayımlanan yönetmeliklerden ilki, “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”tir¹⁸³. Diğer yönetmelik ise “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”tir¹⁸⁴. Bu yönetmeliklerde ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

b. Vergi İncelemesinde 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi

6009 sayılı Kanun öncesinde inceleme elemanları genel tebliğ, sirküler, özelge gibi kaynaklara aykırı raporlar düzenleyebilmekteydi. Bu raporlara müdahale edilememekteydi¹⁸⁵. Ancak bu raporlar üzerine yapılan tarhiyata karşı dava yoluna gidilebilmektedir. Dolayısıyla vergi incelemeleri, diğer vergi denetim yolları gibi vergi tarhının yapılmasında ön işlem niteliğine sahiptir¹⁸⁶.

Yeni düzenlemeyle vergi inceleme elemanları artık, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere uymak zorundadırlar, bunlara aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyeceklerdir. Fakat bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na düzenleyecekleri bir rapor ile bildireceklerdir.

VUK'un 140/1-5. maddesinde inceleme elemanının “*Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere*” aykırı rapor düzenleyemeyecekleri belirtilmiştir. Buna göre, inceleme elemanı özelgeye aykırı rapor düzenleyebilecektir¹⁸⁷.

¹⁸³ RG. 31.10.2011, S. 28101.

¹⁸⁴ RG. 31.10.2011, S. 28101.

¹⁸⁵ ERSOY Adnan, “6009 Sayılı Kanun Sonrası Vergi İncelemelerinde Genel Tebliğ, Sirküler ve Mukteza (Özelge) Etkisi”, *Vergi Dünyası*, S. 357, Mayıs 2011, 48.

¹⁸⁶ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 99; BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergi İncelemesi*, s. 89; BAŞARAN YAVAŞLAR, *İnceleme*, s. 396, “Çünkü, yetkili vergi dairesi, inceleme raporunda önerilen idari işlemleri yapmak ya da aynen önerildiği şekilde yapmak zorunda değildir”, s. 420;

¹⁸⁷ ŞİRİN Z. Ertunç, “Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum”, *Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ'a Armağan Kitap*, Eylül 2011, s. 238.

Bütün inceleme raporları, yeni düzenlemeye göre Rapor Değerlendirme Komisyonu'na gidecektir. VUK'un 140/2. maddesine göre, Rapor Değerlendirme Komisyonları raporların vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğunu değerlendirecektir. Burada özelgelere uygunluğun da değerlendirilecek olması önemli bir husustur.

Yapılan değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin yanlış olduğu kanaatine varılması halinde, söz konusu özelge, Merkezî Rapor Değerlendirme Komisyonu'ndan üç üye ile 413. maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilecektir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlayacaktır. Doktrinde, tebliğ, sirküler gibi kaynakların kanunlara aykırılığı ile ilgili olarak başvurulması halinde, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kendi oluşturduğu metinleri yine kendisinin araştırması gibi bir durumun ortaya çıkacağı, bunun da sadece zaman kaybına yol açacağı vurgulanmaktadır¹⁸⁸. Ayrıca özelge bakımından daha da karmaşık bir düzenleme yapıldığı belirtilerek, vergi inceleme elemanlarına doğrudan özelve de uyma zorunluluğunun getirilmesinin daha isabetli olacağı ileri sürülmektedir¹⁸⁹.

VUK'un 140/2. maddesinde “*Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, **işleme konulmak üzere** ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce*” rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Doktrinde, rapor değerlendirme komisyonu tarafından nihaî halini alan inceleme raporunun işleme konulmak üzere vergi dairesine tevdi edileceği hükmünün getirilmesiyle, artık vergi inceleme raporlarına uyulmasının zorunlu hale geldiği vurgulanmaktadır¹⁹⁰. Dolayısıyla vergi mükellefinin hukukî durumunu etkileyen kesin ve icraî hale gelen inceleme raporlarına karşı dava açılabilirliği belirtilmektedir¹⁹¹.

¹⁸⁸ ERSOY, s. 48.

¹⁸⁹ ERSOY, s. 48.

¹⁹⁰ BAŞARAN YAVAŞLAR, *İnceleme*, s. 422.

¹⁹¹ BAŞARAN YAVAŞLAR, *İnceleme*, s. 422-423.

Bu görüşe göre, bu düzenleme öncesinde vergi inceleme raporları hazırlık işlemi niteliğindedir. Çünkü vergi dairesi inceleme raporunda önerilen idarî işlemleri yapmak ya da aynen yapmak zorunda değildir¹⁹². İnceleme raporu hazırlık işlemidir. Ancak vergi dairesinin inceleme raporuna uymak zorunda olmadığı görüşüne katılmak mümkün değildir. Doktrinde de vergi dairesinin inceleme raporuyla bağlı olduğu, bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisinin bulunmadığı ifade edilmektedir¹⁹³. Nitekim VUK'un re'sen tarhı düzenleyen 30. maddesinde de inceleme raporunda belirtilen matrah veya matrah farkının re'sen takdir olunmuş sayılacağı hükme bağlanmıştır¹⁹⁴.

Vergi incelemeleriyle ilgili düzenlemeleri değerlendirebilmek için, özelge ve sirkülerin hukukî niteliklerini de ele almak gerekmektedir¹⁹⁵. Özelgeler, mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından karmaşık ve tereddüde yol açan durumlar hakkında bilgi istemeleleri üzerine, yetkili makamlar tarafından kendilerine yazılı olarak verilen cevaplardır. İdare tarafından verilen bu yazılı görüşler, sadece verildikleri mükellefler açısından hüküm ifade ederler¹⁹⁶.

Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik¹⁹⁷'in 3/f maddesinde özelge tanımlanmıştır: “Özelge, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince

¹⁹² BAŞARAN YAVAŞLAR, *İnceleme*, s. 420.

¹⁹³ KARAKOÇ, *Vergi*, s. 314; “İnceleme raporu vergi inceleme elemanı tarafından vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi bu rapordaki esaslara göre vergi ve ceza alma işlemlerini yapar. Vergi dairesi inceleme raporundaki sonuçlarla bağlı olup, bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisi yoktur”. KANETİ Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul 1989, s. 171.

¹⁹⁴ VUK md. 30/1, son cümle: “İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır”.

¹⁹⁵ Özelge ve sirküler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Son Kanunî Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. VII, S. 1-2, Haziran 2012, s. 190 vd.

¹⁹⁶ ARIKAN Zeynep, “Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları”, *DEÜİİBFD*. C. 13, S. 11, 1998, s. 127; KORKUSUZ Mehmet, “Mükelleflerin Vergi İdaresinden Yazılı Görüş (Mukteza) İsteme Hakkı”, *Maliye Postası Dergisi*, Yıl 17, S. 381, 15 Temmuz 1996, s. 56; SEVGİ Şuayip, “Vergi Hukuku'nda Mukteza”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 197, Şubat 2005, s. 50, 52.

¹⁹⁷ RG. 28.08.2010, S. 27686.

açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüşü, ifade eder”.

Sirküler, hiyerarşik amirlerin ve özellikle bakanların, sahip oldukları hiyerarşi gücüne dayanarak, astlarına uygulamakla yükümlü oldukları kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerinin yorumlanması ve uygulanması konusunda verdikleri emir, talimat ve görüşler olarak tanımlanabilir¹⁹⁸. Vergi hukuku bakımından sirküler, özel bir kanun maddesine dayanmayan, Maliye Bakanlığının genel düzenleme yetkisine dayanarak, uygulamada birlik sağlanmasına yönelik çıkardığı, kendi görüşünü yansıtan yazılar olarak ifade edilebilir¹⁹⁹.

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik’in 3/g maddesinde sirkülerin tanımına yer verilmiştir: “*Sirküler: Vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan görüşü ifade eder*”. Yönetmeliğin 13. maddesinde de Başkanlığın, “*mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında tüm mükelleflere yönelik olarak uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler*” yayımlayabileceği hükme bağlanmıştır.

Bakanlık görüşünü yansıtan ve mükellef ile yargı oranı için bağlayıcı olmayan sirküler ve özelgeler, Bakanlık için bağlayıcı nitelikte kaynaklardır²⁰⁰. Özelgeler sadece verildiği mükellef açısından geçerli iken, sirkülerler tüm mükellefler için uygulanabilecek bakanlık görüşleridir²⁰¹.

VUK’un 413. maddesi incelendiğinde sirkülerlerin sadece vergi uygulamalarıyla ilgili belirli bir durumdaki çok sayıda mükellefin te-

¹⁹⁸ Bkz. GERÇEK Adnan, ““Sirküler”lerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği”, *Yaklaşım*, S. 135, Mart 2004, s. 205.

¹⁹⁹ AK Mehlika Sultan, “Vergi Hukuku Bakımından Sirküler”, *Vergi Dünyası*, S. 278, Ekim 2004, s. 110.

²⁰⁰ SABAN, *Vergi*, s. 47.

²⁰¹ SEVGİ, s. 54; Dolayısıyla bunlar münferit bir durum değil, genel bir yorum, görüş içerir. Bkz. AK, s. 111.

reddüde düşmesi ve Maliye Bakanlığı'na başvurması halinde “genel nitelikli özelge” şeklinde çıkarılması gerektiği sonucuna ulaşılır²⁰². Buna göre sirkülerle vergi hukuku alanında yeni bir düzenleme getirilemez. Bunların herhangi bir icraî niteliği ve bağlayıcılığı yoktur²⁰³.

Özelge ve sirkülere uyan mükelleflere vergi cezası ve gecikme faizi uygulanmayacaktır. VUK'un 369/1. maddesi hükmüne göre, “Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz”.

“Bireysel” özelgelerin²⁰⁴ yanlışlığı sadece, karma özelge değerlendirme komisyonunun kararına bağlıdır. Bu bakımdan VUK'un 140. maddesindeki yeni inceleme esasları ile VUK'un 369. maddesi uyumlu değildir²⁰⁵. Özelge ve inceleme süreçlerindeki yeni düzenin, aslında hukukî sonuçları bakımından tam bağlayıcı bir sistemin yapı taşlarını içerdiği belirtilmektedir. Buna göre, sistemin bağlayıcılık unsurunun eksik kalması ise bütünlüğün bozulmasına ve çeşitli sorunların ortaya çıkmasına yol açmaktadır²⁰⁶. Bu yüzden düzenlemeler arasında uyum sağlanması için, özelge ve sirkülerin bağlayıcı nitelikte olduklarına dair düzenleme yapılabilir²⁰⁷. Zaten, son düzenlemeye göre, özelgelelerin artık vergi tarhı bakımından idare açısından bağlayıcı hale geldiği söylenebilir²⁰⁸.

Özelgelerin tam bağlayıcı sonuç vermesi, mevcut düzenleme itibarıyla olması gereken durum olarak gözükmektedir. 6009 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonucunda artık özelge ve sirkülerlere mükellefler de uymak durumunda kalmışlardır. Ancak bu durum, söz konusu kaynakların hukukî niteliklerine aykırılık teşkil etmektedir.

²⁰² GERÇEK Adnan, ““Sirküler”lerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği”, Yaklaşım, S. 135, Mart 2004, s. 209, ÜSTÜN, Takdir Yetkisi, s. 85-86.

²⁰³ İdarî emir ve idarî yorum niteliğinde olduğundan sadece vergi dairelerini bağlamaktadır. GERÇEK, *Sirküler*, s. 209; AK, s. 110, 111; ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 86.

²⁰⁴ YALTI, özelgeler için “bireysel özelge”; sirkülerler içinse “kamusal özelge” tabirini tercih etmektedir. Bkz. YALTI Billur, “Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış”, *Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ'a Armağan Kitap*, Eylül 2011, s. 325 vd.

²⁰⁵ YALTI, *Vergisel İzahatlar*, s. 326.

²⁰⁶ YALTI, *Vergisel İzahatlar*, s. 328.

²⁰⁷ ÜSTÜN, *Özelge*, s. 218.

²⁰⁸ ŞİRİN, s. 238.

Kişilerin hukukî durumlarını etkileyen bu kaynaklar, doğrudan dava konusu edilemeyecekler (vergi inceleme işleminin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmaması, sadece ön işlem olmasından dolayı), ancak yapılan incelemeye dayanılarak yapılan tarh işlemine karşı dava açılabilir. Yargı aşamasında özelgelerin hukuka uygun olup olmadığı değerlendirilebilecektir. Fakat yeni düzenleme çerçevesinde, artık tarh işlemi beklenmeden mükelleflerin hukukî durumunu etkileyen (en azından) sirkülerlerin dava konusu edilebilmesinin mümkün hale geldiği söylenebilir²⁰⁹.

Özelge ve sirkülere uygun davranan mükellefin güveninin korunması gerekir²¹⁰. Bu itibarla, özelge ve sirkülere uygun davranan mükelleflere, ek vergi tarhı da yapılmaması gerektiği düşünülebilir²¹¹. Hukukî güvenlik ilkesi bunu gerektirmektedir.

Özelgelerin vergi idaresinde demokrasi hedefine yönelen mekanizmalardan biri olduğu ifade edilmektedir²¹². Ayrıca genelge, tebliğ, sirküler, özelge gibi hukuk metinleri açıklayıcı nitelikleri sayesinde belirlilik ilkesinin gerçekleşmesine de yardımcı olurlar²¹³. Fakat alenilik bakımından sirkülerlerin, vatandaşların bilgi edinme hakkını son derece zorladığı belirtilmektedir²¹⁴. Vergi idaresinin açıklayıcı tüm düzenlemeleri sadece Resmî Gazete’de yayımlanan genel tebliğler yoluyla yapmasının hak ve hukuk tesisi açısından daha isabetli olacağı haklı

²⁰⁹ “Ancak mevcut düzenleme karşısında mükelleflerin artık özelge ve sirkülere uymak durumunda kalmaları, bunları ayrı olarak yargı önüne getirmelerine yol açacaktır. Yargı organının da yapılan kanunî düzenlemeler çerçevesinde bunları incelemesi gerekecektir”. Bkz. ÜSTÜN, *Özelge*, s. 212, dn. 72, s. 217; Karş. ŞİRİN, s. 239-240. Bu bakımdan tarh işlemi beklenmeden sirküler ve özelgelerin dava konusu edilmesinin önünün açıldığı söylenebilir. Sirküler ve özelgelerin merkezî komisyondan çıkarılmaları da aslında bunların bağlayıcı nitelikte olmaları gerektiğini göstermektedir.

²¹⁰ YALTI, *Vergisel İzahatlar*, s. 330.

²¹¹ ÜSTÜN, *Özelge*, s. 219.

²¹² ATEŞ Leyla, “Vergi İdaresinde Demokrasinin Vazgeçilmez Aracı Olarak Mukteza”, *Prof. Dr. Mualla ÖNCEL’e Armağan*, C. 1, Ankara 2009, s. 623, 650.

²¹³ ARIKAN Zeynep, *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*, *Yayımlanmamış Doktora Tezi*, İzmir 1994, s. 212; GIVATI Yehonatan, “Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings”, Harvard, John M. Olin Center For Law, Economics and Business Fellows’ Discussion Paper Series no. 30, 6/2009, s. 5.

²¹⁴ EROL, *Vergi*, s. 56.

olarak vurgulanmaktadır²¹⁵. Gerçekten de kendilerine uyulması adeta zorunlu hale getirilen sirkülerlere ulaşım zorluğu, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamakta, bu durum kişilerin hukukî güvenliklerini zedelemektedir. Özelge ve sirkülerlerin bağlayıcı nitelikte kaynak niteliğini taşımaları, kanaatimce bunların aleniyetinin tam anlamıyla sağlanması ile mümkün olabilecektir. Dolayısıyla bağlayıcı bir sistem inşa edilmek isteniyorsa, söz konusu kaynakların Resmî Gazete’de yayımlanmalarına yönelik düzenleme yapılmalıdır. Aleniyet tam anlamıyla sağlanamadığı sürece, hukukî güvenlik ilkesi zedeleneyecektir.

Yapılan değişikliklerle öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerinin gerçekleştirilmesinin hedeflendiği belirtilmektedir²¹⁶. Ancak, özgelelerin ve sirkülerlerin idarenin yorumunu ihtiva eden hukukî metinler²¹⁷ niteliğinde olduğu dikkate alındığında, vergi incelemelerinin tamamen idarenin görüşü çerçevesinde gerçekleşeceği anlaşılmaktadır. Eskiden vergi inceleme elemanları rahatlıkla özgelere ve sirkülere aykırı rapor düzenleyebilirken, yapılan değişiklikler sonucu bu ihtimal ortadan kalkmış olmaktadır. Böylelikle yapılan incelemeler artık tamamen idarenin vergi kanunlarını anlayış ve yorumlayışına göre şekillenecektir. Dolayısıyla bundan sonra, objektif vergi incelemesi yapılabilmesi ihtimali zorlaşmış ve hatta iyice azalmış olmaktadır.

Vergi incelemelerinin kendisinden beklenen faydayı sağlayabilmesi için, vergi müfettişlerinin nasıl hareket etmeleri gerektiği sorusuna cevap aranmalıdır. Vergi müfettişleri incelemelerini yaparken vergi idaresinin bütün düzenleyici işlemlerine ve bu arada özelge ve sirkülere uymalı mıdır? Yoksa daha objektif bir inceleme gerçekleştirilebilmesi için biraz daha özgür hareket etme imkânına sahip mi olmalıdır? Vergi inceleme elemanlarının idarî düzenlemelere uyması, idarenin iç

²¹⁵ EROL, *Vergi*, s. 57.

²¹⁶ ŞENYURT İdris, “Özelge ve Sirkülerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 Sayılı Kanunla Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslarda ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası*, S. 349, Eylül 2010, s. 54.

²¹⁷ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 18; “*Vergilendirmeye yön veren tamim, tebliği, genelge genel yazı, mukteza (özelge) ve benzeri idari görüşler, dava konusu yapılamaz. Bu tür işlemler idarenin görüşünü yansıtan davranışlardır*”. Bkz. SEVİĞ Veysi, “Vergileme Yetkisinin Kullanımında Yargısal Denetim (Türkiye Modeli Üzerine)”, *İÜ. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Prof. Dr. Orhan DİKMEN’e Armağan, s. 78-79.

ilişkisinde sorunların çıkmaması ve belki de yeknesaklık sağlanması açısından savunulabilir. Ancak, vergi incelemelerinin vergi adaleti bakımından taşıdığı önem, kanaatimce, yapılacak incelemelerin daha objektif ve özgür şekilde yapılmasını gerektirmektedir. Bu bakımdan vergi inceleme elemanlarının talî nitelikte kaynaklar olan özelge ve sirkülere uymaları zorunlu olmamalıdır. Bu noktada inceleme raporlarının, ilgili rapor değerlendirme komisyonunda kontrol edilecek olması da olumlu fonksiyon ifa edecektir²¹⁸. Vergi müfettişlerine bu ölçüde bir serbestlik tanınması, vergi hukukunun gelişimine de olumlu katkılar sağlayacaktır²¹⁹.

Doktrinde, eski uygulama döneminde vergi inceleme elemanları arasında görüş farklılıklarının olduğu, bunun da vergi incelemelerini objektif olmaktan çıkarttığı belirtilmektedir. Bu yüzden denetim gruplarının objektifleştirilmesi, vergi denetiminin standart hale getirilmesi gerektiği vurgulanmaktaydı²²⁰. Diğer bir görüşte de vergi idaresinde yorum birliğini sağlayacak düzenlemelerin getirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu gerçekleştirilmediğinde ortaya adeta bir inceleme elemanı hukukunun ortaya çıkacağı ileri sürülmektedir²²¹.

²¹⁸ Rapor değerlendirme komisyonlarının da bu değerlendirmelerinde hassas olmaları gerekmektedir. Bu komisyonların kurulmasından önceki dönemde bu husus, doktrindeki bir görüşte şu şekilde ifade edilmiştir: “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”. SABAN, *Etkinlik*, s. 43-44.

²¹⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN, *Özelge*, s. 219.

²²⁰ “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 organlarından izlemek mümkündür. O zaman bu değerlendirmelerin de objektif olduğunu söylemek mümkün olmadığı gibi çoğu zaman da hukuksal gerekçesi olmadığı için kişisel görüşleri olarak nitelemek 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”. SABAN, *Etkinlik*, s. 43.

²²¹ “Gelir İdaresi’nin de, yorum birliğini sağlayacak müesseseleri oluşturamaması nedeniyle sonuç giderek, İnceleme Elemanı Hukuku’na kadar gidebiliyor, yani, bir inceleme elemanının “ak” dediğine bir başka inceleme elemanı “kara” diyebiliyor. Bir bakıyorsunuz, aynı dergide bir inceleme elemanını makalesi belli bir şekilde

Buna karşı nitelikteki bir görüşte, vergi beyanlarının vergi idaresinin görüşüne göre hazırlanması gerekmemektedir. Çünkü idarenin görüşü bağlayıcı nitelikte değildir²²². Bu bakımdan kanaatimce, vergi inceleme elemanlarının bağlayıcı olmayan kaynaklar bakımından bir serbestliğe sahip olmaları gerekmektedir. Hazırlanan raporların rapor değerlendirme komisyonunda incelenecek olması da bu konuda bir tedbir niteliğindedir. İleriki bölümde de ele alınacağı üzere, vergi davalarının büyük kısmının idare aleyhine sonuçlanması, idarenin görüşünün her zaman isabetli olmadığını göstermektedir. Vergi incelemelerinin tamamen vergi idaresinin görüşlerine uygun olarak yapılması, incelemelerin objektif olduğu anlamına gelmeyecektir.

Vergi denetiminin en önemli ilkelerinden birinin objektiflik olması gerektiği, doktrinde belirtilmektedir. Buna göre denetim birimlerinin dış etkilere uzak olarak²²³ hem mükellefin hem de gelir idaresinin menfaatini koruyacak şekilde tarafsız olması gerekmektedir²²⁴. Diğer bir deyişle, hazine yararı ile bireysel yarar arasında bir denge kurulmalıdır. İdare ile mükellef arasında ister istemez çıkar çatışması bulunmaktadır. Vergi incelemelerinin tamamen idarenin yorumu niteliğindeki kaynaklara uyularak yapılması halinde, tam anlamıyla objektif bir incelemeden bahsedilemeyecektir.

Vergi incelemelerinde asıl amaç vergi gelirlerini Gelir İdaresi'nin görüşleri doğrultusunda artırmak değil, adaleti sağlamaktır. Esas mesele, buradan kaynaklanmaktadır. Zaten çıkan uyuşmazlıkların temelinde, yapılan vergi denetimlerinin olduğu dikkate alındığında, incelemelerin önemi daha iyi ortaya çıkmaktadır. Yapılan incelemelerde adalete

yorum getiriyor, 10 sayfa ileriye gidiyorsunuz, bir başka inceleme elemanı bir başka şekilde yorum getiriyor. Dolayısıyla, bu inceleme elemanlarının yapacakları denetimlerde varacakları sonuçlar da farklı olacaktır. Bu da, giderek denetimin etkinliğini yitirttiği gibi, Denetim Elemanı Hukuku'nun da oluşmasına yol açıyor". DOĞRUSÖZ, Panel, s. 449.

²²² SEER, s. 442.

²²³ "Bağımsızlık denetimin bir amacı olmayıp, aslında kaliteli bir denetim sunmak için ön bir koşuldur... Bağımsızlık açısından baktığımızda denetim faaliyetinin ya da denetim biriminin bağımsızlığı, denetçi bağımsızlığına nazaran daha öne çıkmaktadır. Aslında denetçi açısından bağımsızlık, kendi görüşlerini ifade edebilmesi ve bunu çalışma kâğıtlarına aktarabilmesi noktasında büyük önem kazanmaktadır". YAZ, s. 197.

²²⁴ SARILI, s. 116, 122.

ne kadar ulaşılmaya çalışılırsa, o kadar daha az uyuşmazlık meydana gelecektir. Bu itibarla incelemelerin objektif ve tarafsız olması büyük önem taşımaktadır.

Mevcut durumda, yapılan düzenlemelerle özelge ve sirkülere uyulma zorunluluğu getirilmektedir. Eğer özelge ve sirkülere uyulmasının zorunlu olması hedefleniyorsa, bunların bağlayıcı kaynak olduklarının belirtilmesi ve Resmî Gazete’de yayımlanmaları şartının getirilmesi suretiyle alenîyetlerinin sağlanması, mevcut düzenlemenin karmaşıklığını ortadan kaldıracaktır. Ayrıca özelge ve sirkülerlerin çıkarılmasında hukuka uygunluk noktasında çok titizlik gösterilmelidir. İnceleme elemanlarının gerek teknik bilgi gerekse hukuk bilgisi bakımından iyi yetiştirilmelerinin de üzerinde önemle durulmalıdır.

4. Susma Hakkı Kapsamında Vergi İncelemesi

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılır. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir²²⁵.

Mükellefin kendisinden inceleme için istenen defter ve belgeleri ibraz etmemesi (veya ibraz etmemiş sayılması) halinde, çeşitli yaptırımlar ortaya çıkmaktadır. Bu yaptırımların bir kısmı idarî niteliktedir (usulsüzlük, özel usulsüzlük gibi). Ancak ibraz etmeme fiiline karşı cezaî yaptırım da öngörülmüştür. Konunun bu açıdan incelenmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin kendilerinden istenen defter, vesika ve belgeleri vermemeleri halinde VUK’un 359/a-2. maddesine göre kaçakçılık suçu oluşacaktır²²⁶. Bu suçun unsurları, dört ana başlık altında şu şekilde

²²⁵ “Sanığa defter ve belgelerinin ibrazı için 05.04.1995 tarihli tutanakla verilen sürenin 213 sayılı Yasa’nın 14. maddesine aykırı olarak 15 günden az tayin edilmiş olması sebebiyle müsnet suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığından beraati yerine mahkûmiyetine karar verilmesi, yasaya aykırıdır”. Y.11.CD. 24.01.2000 gün ve E. 2000/8141, K. 2000/24, bkz. TEMİZYÜREK Onur, “Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Kaçakçılık Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar”, *Yaklaşım*, S. 196, Nisan 2009, <http://www.yaklasim.com.tr>, (ET. 01.03.2011); Mühlet vermede idarenin takdir yetkisi için Bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 139.

²²⁶ VUK madde 359/a-2: “Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanması ve ibraz mecburiyeti bulunan;

ele alınabilir²²⁷: 1- Tutulması zorunlu defterlerin gizlenmiş olması, 2- Varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olması²²⁸, 3- İnceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi²²⁹ ve 4- Defter ve belgelerin zamanaşımı süresi

²⁾ *Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizlemek demektir) veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur*".

²²⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, Yıl 2011, S. 3, s. 368 vd.

²²⁸ "213 sayılı Yasanın 359/a-2 maddesindeki defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi suçunun oluşması için ilk koşulun, vergi incelemesi sırasında, yetkililer tarafından ibrazı istenen defter, kayıt ve belgelerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasının gerekmesine, diğer bir anlatımla, yetkililerin ancak, varlıkları noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defter, kayıt ve belgelerin ibrazını isteyebilecekleri, aksi halde isteme hak ve yetkisinin mevcut olmadığı, zorunluluk bulunmasına rağmen defter, kayıt ve belgelerin tutulmaması keyfiyetinin usulsüzlük cezasını gerektirdiği, 23.7.1992 tarihli dilekçesiyle işini terk ettiğini vergi dairesine bildirdiği vergi inceleme raporundan anlaşılan sanığın, tutmak zorunda olmadığı 1993 yılına ait defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmesinin söz konusu olamayacağı, bu açıklamalar ışığında müsnet suçun unsurları itibarıyla oluşmadığının kabulü ile beraat kararı verilmesi gerektiği gözetilmeden mahkûmiyet hükmü tesisi... (hukuka aykırılık oluşturmaktadır)", Y.11.CD. 01.02.2001 gün ve E. 6169, K. 674, karar için bkz. OK Sinan, "Vergi Usul Yasasında Defter Belge İbraz Etmemek Suçu", http://www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/sayi7/icindekiler.htm#VERGİ_USUL_YASASINDA_DEFTER_BELGE_İBRAZ_ETMEMEK_SUÇU, (ET. 01.09.2012).

²²⁹ "2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince vergi mahkemeleri vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanışının hukuka uygunluğunu denetlemekle görevlidirler. Vergi idaresinin yerine geçerek vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek duruma uygunluğunu araştıramayacağı tabiidir. Bu bakımdan mahkemece davacının inceleme elemanına ibraz etmeyip mahkemeye sunduğu defter ve belgeler üzerinde, davalı vergi idaresince inceleme yapılmasına imkân sağlanması ve bu incelemenin sonucu alındıktan sonra uyuşmazlığın karara bağlanması gerekirken, yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu tarhiyatın terkinin yolunda verilen karar hukuka uygun bulunmamıştır". DVDDGK. 16.05.2003 gün ve E. 2002/559, K. 2003/287, *Danıştay Kararlar Bilgi Bankası*, <http://www.danistay.gov.tr>, (ET. 01.03.2011); DVDDGK. 18.02.2005 gün ve E. 2004/141, K. 2005/4, *Danıştay Kararlar Bilgi Bankası*, <http://www.danistay.gov.tr>, (ET. 01.03.2011); "Çalındığından bahisle defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmese de, temin edilen belgelerin vergi dairesi haberdar edilerek incelenmesi gerektiği", DVDDGK. 24.12.2004 gün ve E. 2004/145, K. 2004/204, *Danıştay Kararlar Bilgi Bankası*, <http://www.danistay.gov.tr>, (ET. 01.03.2011); ÜSTÜN, *Susma Hakkı*, s. 373.

içinde ibrazının istenmesi gerekir²³⁰.

İnceleme elemanına karşı mükellefin susma hakkı bulunup bulunmadığı hususu, üzerinde tartışılması gereken bir husustur. Mükellef inceleme elemanının kendisinden talep edeceği bilgi ve belgeleri vermek zorunda mıdır? İnceleme sonucunda mükellefin vergi kaçırdığı anlaşılırsa durum Cumhuriyet Savcılığı'na intikal ettirilecek ve yargılama sonucunda mükellef hapis cezasına çarptırılabilir. O halde mükellef kendi aleyhine delil teşkil edecek bilgi ve belgeleri inceleme elemanına vermekten kaçınabilir mi? Konu Anayasa Mahkemesi'nin önüne gelmiştir.

İnceleme elemanına defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme fiilinin hapis cezasını gerektiren suç olmasına ilişkin kuralın iptali için itiraz yoluna başvuran Adana 8. Asliye Ceza Mahkemesi itirazının gerekçesini Anayasa md. 38/5'e dayandırmıştır. İlgili hüküm çerçevesince, *“Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz”*.

Anayasa Mahkemesi, incelemesini Anayasa'nın 38/5. maddesi doğrultusunda, susma hakkı çerçevesinde gerçekleştirmiştir. Ancak Mahkeme, defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme fiilinin, susma hakkı kapsamına girmediğine hükmetmiştir. Anayasa Mahkemesi'ne göre susma hakkı *“suçlanmayla başlayan bir haktır. Kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerlidir. Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zo-*

²³⁰ VUK'un 253. maddesine göre; defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttukları defterleri ve VUK'un üçüncü kısmında yazılı olan belgeleri, ilgili bulundukları yılı izleyen takvim yılından itibaren beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar. Dolayısıyla, 5 yıllık süre geçtikten sonra defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, “gizleme” sayılmaz. Bu kuralın yıllara yaygın inşaat işleri gibi 5 yılı aşan bazı istisnaları vardır. Ama süre kuralı olarak 5 yıldır. Dolayısıyla, bu gibi durumlarda 5 yıllık süre geçtikten sonra defter ve belgelerin ibraz edilmemesi “gizleme” sayılmaz. KIZILOT Zuhul, “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Suç Oluşturmadığı ve Oluşturduğu Durumlar”, *Yaklaşım*, S. 201, Eylül 2009; ENGİN Rifat, “Defter ve Belge İbraz Zorunluluğunun Yerine Getirilmemesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 9, Eylül 2005, <http://www.lebibyalkin.com.tr>, (ET. 01.03.2011).

runluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez”²³¹.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin de bu hususta çeşitli kararları vardır. Bunlardan vergi inceleme aşamasındaki susma hakkıyla en çok ilgili olan bir dava, İsviçre vatandaşı J.B. ile ilgilidir. Başka bir mükellefin araştırılması sırasında J.B.'nin o mükellef ve onun şirketlerine yatırım yaptığı, fakat bunları beyan etmediği tespit edilmiştir. J.B. hakkında vergi kaçakçılığı incelemesi başlatılmış ve kendisinden söz konusu döneme ilişkin geliri ile ilgili bütün belgeleri vermesi istenmiştir. Defalarca yapılan talebe karşı J.B. bilgi ve belgeleri vermemekte direnmiş ve bunun üzerine kendisine para cezası kesilmiştir. AİHM, “*bir devletin, sırf verginin doğru tarh edilmesini sağlamak amacıyla, vergi yükümlüsüne bilgi verme yükümlülüğü getirip getiremeyeceği meselesini değerlendirmemektedir... Bir kişinin kendini suçlamama hakkı, bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hıfına baskı veya eza yöntemleri ile elde edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi gereğine dayanır... Yetkililerin vergi tarh edebilmek için*

²³¹ AyM. 31.01.2007 gün ve E. 2004/31, K. 2007/11, RG. 18.05.2007, S. 26526. Ancak aynı kararda karşıoy da bulunmaktadır: “*Susma hakkının ancak belirli koşullarda yani kişi hakkında soruşturma veya kovuşturma başlaması durumunda doğacağı kabul edilmekle, bu temel hakkın ancak “sanık” ya da “şüpheli” konumundaki kişiler için geçerli olacağı sonucuna varılmakta ve böylelikle, hak sujesi yönünden bir sınırlandırma yapmaktadır. İlgili maddesinde herhangi bir sınırlama nedeni belirtilmeyen bir hakkın, bu hakkı kullanabilecek kişi veya bu kişinin konumu yönünden sınırlandırılması olanağı yoktur... Çoğunluk görüşünün aksine, susma hakkının kullanılmasının sanık veya şüpheli statüsü ile sınırlı olmadığı açıktır... Vergi incelemesinde susma hakkı olamayacağı; kişiyi, kendi aleyhine sonuçlar doğuracak kayıt veya belgeleri ceza tehdidi altında ibraz etme mecburiyeti getiren kurallara konabileceği görüşüne karşıyım”.* Osman Alifeyyaz PAKSÜT’ün karşıoy gerekçesi, AyM. 31.01.2007 gün ve E. 2004/31, K. 2007/11, RG. 18.05.2007, S. 26526; Ayrıca bkz. ÜSTÜN, *Susma Hakkı*, s. 366, 379.

başvurucuyu, geliri hakkında bilgi verebilecek belgeleri vermeye zorladıkları anlaşılmaktadır.. Sonuç olarak, 6/1'deki kendini suçlamama hakkı ihlal edilmiştir" şeklinde karar vermiştir²³².

Doktrindeki bir görüşe göre, vergi yükümlüsünün kendi aleyhine delil vermesi sonucunu doğuracak şekilde defter ve belge ibrazının hapis veya para cezasına bağlanması, susma hakkının ihlâlini teşkil eder. Bu çerçevede vergi yükümlüsünün susma hakkı, hem ifade vermeye ve hem de defter ve belgelerin ibrazını reddetmeye ilişkin bir koruma alanı oluşturur. Dolayısıyla burada üzerinde durulan esas konu, vergi idaresinin vergilendirme sürecinde bilgi toplaması değil, bilgi toplamak için zora başvurmasıdır²³³. Buna göre, kişilerden istenilen bilgi ve belgelerin verilmemesine bağlanan her türlü yaptırım da (iç hukukta idarî yaptırım olarak düzenlense dahi) susma hakkının ihlâli kapsamı içinde yer alacaktır²³⁴. Bu bakımdan hukukumuzda bir idarî yaptırım olan vergi ziyai yaptırımının, adil yargılama hakkına ilişkin düzenlemelerin koruması altında olduğu anlaşılmaktadır²³⁵.

Doktrindeki diğer bir görüşe göre de, susma hakkının vergi incelemesi sırasında da göz önüne alınması gerekmektedir. Mükellef bilgi vermekten çekinirse, inceleme elemanı durumu kendiliğinden araştırmak ve ispat etmekle sorumludur, mükellefi zorlayamaz. Aksi durumda açıkça insan haklarından birini teşkil eden Anayasanın 38. maddesindeki susma hakkı yok sayılmış olacaktır²³⁶.

²³² Ayrıntılı bilgi için bkz. YALTI Billur, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359) (a)(2)nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", *Vergi Dünyası*, S. 285, Mayıs 2005, s. 30 vd.; J.B. v. Switzerland, AİHM, 03.05.2001, No: 31827/96, <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-5202>, (ET. 06.09.2012); YALTI SOYDAN, *III*, s. 124 vd.; SABAN, *Vergi*, s. 193; Ayrıca bkz. ÜSTÜN, *Susma Hakkı*, s. 382-383.

²³³ YALTI, *Susma Hakkı*, s. 30; "Zorlama, kişinin kendini suçlar mahiyetteki bilgiyi, cebir altında ve arzusu hilafına, yetkili makamlara vermesini sağlamak için iradesini etkilemeyi ve/veya özgürlüğünden yoksun bırakmayı kapsar. Bu açıdan kişinin kendini suçlar mahiyette ifade, bilgi, belge vermemesi halinde uygulanan her türlü yaptırım, idari para cezası veya hapis cezası, "zorlama" anlamına gelir ve susma hakkını ihlal eder", Bkz. YALTI, *Susma Hakkı*, s. 29; YALTI SOYDAN Billur, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılama Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", *Vergi Dünyası*, S. 254, Ekim 2002, dn. 63.

²³⁴ ÜSTÜN, *Susma Hakkı*, s. 384.

²³⁵ YALTI SOYDAN Billur, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı - I", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 143, s. 167.

²³⁶ BİYAN Özgür, "Vergi İnceleme Elemanlarının Takdir Yetkileri ve Sınırları, <http://www.ozgurbiyan.com/wp-content/uploads/vergi-%C4%B0nceleme-elemanlar%C4%B1n%C4%B1n-takdir-yetkileri-ve-s%C4%B1n%C4%B1rlar%C4%B1.pdf>, s. 8, (ET. 23.10.2011).

Vergi inceleme elemanlarının sorgulamalarında insan haklarına azamî özeni göstermeleri gerekmektedir. Kurallara uyan mükelleflerin bile, bir vergi incelemesi sırasında gerilmeleri, tedirgin olmaları mümkündür. Bunun için vergi inceleme elemanlarının bunu göz önünde bulundurmaları önem taşımaktadır. Mükellefler bir bakıma, vergi idaresinin müşterisi niteliğindedir²³⁷. Bu yüzden, mükellefler potansiyel bir vergi kaçırma adayı gibi görülmek yerine, bir müşteri gibi görülmelidir. Zaten tedirgin olan mükelleflere kibar davranılmalı, mükelleflerin hakları ve gerekli her türlü bilgi açıkça anlatılmalıdır. Bu sayede mükellefe yönelik her türlü uygulama, insan haklarına daha uygun olabilecektir.

Özellikle vergi inceleme elemanlarının mükelleflere özensiz yaklaşımları, büyük sorunlara yol açacak niteliktedir. Nitekim Konya’da bir bayram öncesinde, yapılan vergi incelemesiyle ilgili olarak beyanının alınması için vergi dairesine çağrılan bir müteahhidin burada vefat etmesi, olayın ciddiyetini gözler önüne sermektedir²³⁸. Bu örnekten de anlaşılacağı üzere, vergi incelemelerinin zamanı, inceleme elemanının davet ve yaklaşım tarzı gibi faktörler de mükellef hakları ve dolayısıyla insan hakları boyutuyla da doğrudan ilgilidir. Bu bakımdan vergi inceleme elemanlarının eğitiminde temel insan hakları ve psikoloji eğitimleri de yer almalıdır. Böylelikle dünyadaki diğer ülkelere de örnek teşkil edecek bir vergi denetimi yapısının oluşturulmasına çalışılmalıdır.

AİHM’in mükelleften istenilen bilgi ve belgelerin verilmemesine bağlanan her türlü yaptırımın susma hakkının ihlâli kapsamı içine alınmasına yönelik yaklaşımının, vergi ceza yargılaması ile normal bir vergilendirme süreci arasında sınır sorunlarına yol açtığı, doktrinde haklı olarak belirtilmektedir. Buna göre, örneğin bir vergi mükellefi normal bir incelemede dahi, ileride kendisi aleyhine açılacak bir ceza davasında kullanılabileceği gerekçesiyle susma hakkına sahip olduğunu ileri sürebilecektir²³⁹.

²³⁷ BAYRAKLI H. Hüseyin, *Vergi İcra Hukuku*, Afyon 2000, s. 12.

²³⁸ <http://www.haberler.com/konya-vergi-dairesinde-kalp-krizi-geciren-haberi>; <http://www.kenthaber.com/ic-anadolu/konya/Haber/Genel/Normal/muteahhite-vergi-sorulunca-oldu/ea5f02ca-0b0b-417b-a9ce-1ab38f5b23cb>; <http://arama.hurriyet.com.tr/arsivnews.aspx?id=5702549>; [http://haber.gazetevatan.com/0/101008/1/Haber,\(ET.06.09.2012\).](http://haber.gazetevatan.com/0/101008/1/Haber,(ET.06.09.2012).)

²³⁹ AMBOS Kai, “(Alman) Ceza Muhakemesi İçin Avrupa Hukuku’ndan Kaynaklanan Yükümlülükler-AİHM’nin 2000-2002 Yılları Arasındaki Kararları Hakkında”,

Bir başka görüşte de, mükellefin vergi suçu işlediği şüphesine yol açan delillerden hareketle defter ve belgelerin istenmesiyle, programlanmış vergi denetimlerinde istenmesi arasında nitelik farkı bulunduğu vurgulanmaktadır. Bu görüşe göre, vergi idaresinin denetim yetkisiyle kişinin susma hakkı arasında bir dengenin kurulması lâzımdır. Bu dengenin kurulması için de susma hakkının, defter ve belgelerin ibrazının istenmesinden önce vergi kaçırıldığı şüphesinin mevcut olması ve bu şüphe sebebiyle incelemeye başlanmış bulunması hali ile sınırlı olarak uygulanması gerektiği belirtilmektedir²⁴⁰. Fakat bu ayrımın da aslında pratik bir anlamı bulunmamaktadır. Programlanmış bir vergi incelemesi sırasında da vergi suçlarının ortaya çıkarılması ve kişinin yaptırımı tutulması mümkün olduğu için, susma hakkı burada da sonuç olarak geçerli olacaktır. Nitekim AİHM'in bir kararında suç isnadından önce alınan ifadelerin de susma hakkını ihlâl ettiği belirtilmiştir²⁴¹.

Aynı yöndeki bir başka görüşe göre de, vergi kaçırıldığı şüphesiyle incelemeye alınan bir kişinin defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmemesi susma hakkı kapsamı içinde değerlendirilmeli ve kişi cezalandırılmamalıdır. Buna bağlı olarak idarî yaptırım niteliğinde olan vergi ziyai cezası da, ağır nitelikli fiil kapsamında değerlendirilmemelidir. Çünkü susma hakkının söz konusu durumlar, bir anlamda ibraz etmeme fiilini hukuka uygun hale getirmektedir²⁴².

Kendini suçlamama hakkının ceza hukukun anlamındaki içeriğiyle aynen vergi hukukuna yansımaları ve idarî yaptırımlar bakımından

(Çev. ERDEM Mustafa R.), *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku*, KUNTER'e Armağan, Ankara 2004, s. 141-142'den nakleden: BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, "İdari Nitelikli Vergi Suçları ve Cezaları", *Vergi Dünyası*, S. 229, Temmuz 2006, s. 128.

²⁴⁰ CANDAN Turgut, "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara 2009, s. 276 vd.

²⁴¹ "... Mahkemeye göre 6. maddedeki genel adil yargılanma ilkesi ve buna dahil olan kendini suçlamama hakkı, en basitinden en karmaşığın kadar ayırım yapılmaksızın bütün suç türlerinde uygulanır. Kamu yararı, yargısal olmayan bir araştırmada zorlama ile edinilen cevapların dava sırasında sanığı suçlamak için kullanılmasına mazeret gösterilemez. Genel bir kural olarak, Dolandırıcılık dairesinin cebri yetkileri altında edinilen ifadeler, daha sonraki bir yargılamada ilgili kişinin aleyhine delil olarak kullanılamaz. Bu ifadelerin suç isnadından önce alınması, daha sonra yargılama sürecinde kullanılmalarının bu hakkı ihlâl etmemesi anlamına gelmez". *Sauders v. United Kingdom* davası. Karar için bkz. SABAN, *Hak İhlalleri*, s. 733.

²⁴² ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa 2011, s. 71.

da uygulama alanı bulması, büyük sorunlara yol açacak niteliktedir. Susma hakkı çerçevesinde kendisinden istenen bilgi ve belgeleri ibraz etmekten kaçınan mükellefe hiçbir yaptırımın uygulanamayacağını kabul etmek; defter tutma, belge düzenleme, bunları saklama gibi vergiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmesinin adeta mükellefin keyfine bırakılması anlamına gelecektir²⁴³. Dolayısıyla kendini suçlamama hakkı, vergi denetimlerinin sık yapılamadığı ülkelerde, kayıt dışılığı, vergi kaçığını ve re'sen tarhiyatları artıran bir duruma yol açabilecektir²⁴⁴.

Mükelleflerin susma hakkını kullanmak suretiyle ibrazdan kaçınabilmesi ve haklarında herhangi bir yaptırımın da uygulanamaması durumu, mükellefin beyanına itibar eden bir vergi sisteminin özüne aykırılık oluşturacaktır. Ayrıca mükellef defter tutma, saklama gibi vergi ödevlerini de yerine getirmeyebilecektir. Tabii ki mükelleflerin susma hakkına sahip olduğu durumlarda bile, vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki şekil ve usûle aykırılıklardan dolayı usûlsüzlük yaptırımlarının uygulanması söz konusu olacaktır. Ancak bunlar da çok caydırıcı nitelikte olmayacaktır. Bu bağlamda AİHM'in susma hakkının para cezalarının söz konusu olduğu durumlarda dahi bulunduğu yönündeki görüşü, isabetli görünmemektedir²⁴⁵. Zaten üye ülkelerin de bu hususta kanunî değişiklikler yapma konusunda pek de hevesli olmadıkları söylenebilir²⁴⁶.

Konuya vergi dairesinin inceleme yapmasındaki sorumlulukları açısından yaklaşmak da mümkündür. Mükellefin ibraz ettiği defter ve belgelerle vergi kaçığını tespit etmeye çalışmak, bir anlamda işin kolayına kaçmak olur. Zaten vergi kaçırmayı hedefleyen bir mükellef, defter ve belgelerini de muhtemelen buna uygun şekilde hazırlamış olacaktır. Dolayısıyla vergi idaresinin her türlü teknolojik yenilikten ve inceleme

²⁴³ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergi Suçları*, s. 128; ÜSTÜN, *Susma Hakkı*, s. 385.

²⁴⁴ “Diğer yandan, bilgi ve belge ibrazından kaçınma halinde vergi idaresinin kullanılabileceği araçlar ise, re'sen tarhiyat ile arama olacaktır. Denetim sıklığının az olduğu bir ülkede, hatta bazen re'sen tarhiyat çerçevesinde gerçek matrahtan daha az takdir yapılabileceği de düşünülürse, re'sen tarhiyat riski kolaylıkla göze alınabilecektir”. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergi Suçları*, s. 129.

²⁴⁵ ÜSTÜN, *Susma Hakkı*, s. 386-387.

²⁴⁶ ÜZELTÜRK Hakan, “Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No-Point”, *Vergi Dün-yası*, Yıl 21, S. 250, Haziran 2002, s. 150-151.

tekniklerinden yararlanarak vergi incelemelerini gerçekleştirmesi gerekmektedir. Vergi incelemeleri o kadar etkin bir şekilde gerçekleştirilmelidir ki, mükellefin susma hakkını kullanması bile vergi kaçağının tespitini engelleyemesin.

C. Arama

Arama, “*vergi kaçakçılığına ilişkin delillerin (defter ve belgelerin) elde edilebilmesi amacıyla, ilgili kişiler nezdinde ve üzerlerinde, vergi inceleme elemanının gördüğü lüzum üzerine, sulh ceza hakimi kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda savcılık makamının yazılı emri ile yapılan araştırma işlemi*”²⁴⁷ olarak tanımlanabilir.

Arama ceza yargılama hukukunun delil toplama araçlarından birisidir. VUK’un 142. maddesindeki hüküm ile ceza yargılama hukukuna ait olan delil toplama aracı vergi usûlünde de yer almış olmaktadır²⁴⁸. Nitekim VUK’un 147. maddesinde, açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Kanunu’nun arama ile ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

VUK’un 142. maddesinde arama ile ilgili hüküm yer almıştır: “*İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için:*

²⁴⁷ TAŞDELEN Aziz, “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 2, İzmir 2003, s. 166; “Çeşitli kaynaklardan alınan duyurular (ihbarlar) veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir vergi yükümlüsünün vergi kaçırdığını gösterir nitelikte belirtilerin bulunması durumunda, bu yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi görülen öteki kişiler (gerçek veya tüzel) nezdinde (yerleşim yeri, işyeri, fabrika, ofis, büro, satış birimi, merkez, şube, imalathane, işletme vb.) ve bu kişilerin üzerlerinde yasal düzenlemelere uygun şekilde arama yapılması ve bu arama sonucu el konulan defter, belge ve her türlü kaydın (bilgisayar, mikrofilm, video bant, ses bandı vb. tüm manyetik ortamlardaki bilgiler ve kayıtlar dahil) vergi incelemesi ile ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak ve tüm inceleme tekniklerinden yararlanılmak yoluyla incelenerek, vergi kayıp ve kaçağının ortaya çıkarılması” aramalı vergi incelemesi olarak tanımlanabilir. Bkz. EROL Ahmet, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-1”, *Yaklaşım*, S. 197, Mayıs 2009, s. 22.

²⁴⁸ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 101.

1. *Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;*
2. *Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır”.*

Aramanın kişi hürriyetleriyle yakından ilgisi olması nedeniyle, incelemeye yetkili olanların arama yapılmasına lüzum görmeleri yeterli görülmemiş ve gerekçeli bir yazıyla sulh hâkiminden izin istenmesi hükme bağlanmıştır.

Mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emarelerin bulunup bulunmadığına vergi idaresi karar verecektir. Ancak bu yetkiyi bir nevi objektif belirleme olarak görmek daha doğru olacaktır. Bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emarelerin somut olarak mevcut olması gerekir. Arama yapılabilmesinin şartları VUK'un 142/2. maddesinde sayılmıştır. Buna göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, arama yapılmasına lüzum olup olmadığına karar vermeleri bakımından takdir yetkileri bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emareler bulunup bulunmadığını değerlendirmek suretiyle, arama yapılmasının gerekip gerekmediğine karar verecektir. İdarenin arama yapabilmek için haklı ve meşru bir sebebe dayanması gerekir²⁴⁹.

Sulh hâkiminin arama kararı verme bakımından takdir yetkisi bulunmaktadır²⁵⁰. Ancak arama konusunda karar verme yetkisinin sulh hukuk hâkiminden alınıp vergi konusunda ihtisasa sahip olan vergi hâkimine verilmesi gerektiği belirtilmektedir²⁵¹. Vergi hâkimlerine bu konuda yetki tanınması, ileriki bölümde ele alınacağı üzere, vergi yargısının etkinliği bakımından önemlidir. Vergi hâkimi bu konuda uzmanlığa sahip olması hasebiyle, hem aramaya karar verme ve hem de süre uzatımı konusunda, daha isabetli kararlar verebilecektir.

²⁴⁹ Bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 284; Bkz. SABAN, *Hak İhlalleri*, s. 720 vd.

²⁵⁰ SABAN, *Vergi*, s. 198; SABAN, *Hak İhlalleri*, s. 724.

²⁵¹ Bu konuda ileri sürülen görüş hakkında bilgi için bkz. FURTUN İdris Hakan, “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları” başlıklı sunumla ilgili “Tartışmalar”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Ankara 2010, s. 316.

VUK'un 144. maddesinde arama sonucu yapılacak incelemede usûl düzenlenmiştir. Buna göre; *“Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir. Mükellef, ilgili memurun huzuruyla, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir. Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir”*.

İncelemenin bitmesi ise VUK'un 145. maddesinde belirtilmiştir: *“Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir. Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve mülahazaları kaydedebilirler. İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır”*.

Sulh hâkiminin süre uzatımı konusunda da takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak hâkimin süreyi uzatmaması halinde ne olacağı konusunda açık bir hüküm bulunmadığı, doktrinde belirtilmektedir. Buna göre, süre uzatılmadığı takdirde yeterli kanunî güvenceler bulunmamaktadır²⁵². Süre uzatılmadığı takdirde defterlerin mükellefe iadesi gerekmektedir.

²⁵² “Peki, hâkim süreyi uzatmazsa ne olacak? Bunun ölçütleri nedir, neye bakarak uzatacak? Tabii, idarenin buradaki genel açıklaması şu; “iş yükü”. Ama hâkim bir uzatıyor, ikincide uzatmıyor. O zaman defter ve belgeleri herhâlde mükellefe iade edeceğiz. Peki, aramalı incelemeyle el konulmasına rağmen, inceleme yapılamadığı için defter ve belge mükellefe iade edildikten sonra o dönem tekrar incelenebilir mi? “Tamam, iade edilecek” denildiği sırada bir başka inceleme elemanı grubu... defterlerin kendisine teslimini isteyebilir mi? Bunlar hep tatbikatta yaşanan şeyler ama, maalesef yasal güvenceler de yok”. DOĞRUSÖZ, Tartışmalar, s. 315.

Vergi incelemesi sırasında da defter ve belgelere el konulabileceği düzenlenmiştir. VUK'un 141/2. maddesine göre, “İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır”. Bu hükmün, arama hükümleri çerçevesinde ele alınması gerekmektedir.

Arama, idarenin denetim yollarının en önemlilerinden biridir. Çünkü mükellefin veya onunla ilişkisi olan diğer kişilerin özel hayatlarını çok yakından ilgilendirmekte ve onların hayat alanlarına bir müdahale niteliği taşımaktadır²⁵³. Ayrıca ev ya da işyerinde arama yapılmasının mükellef açısından başlı başına itibar zedeleyici bir uygulama olduğu da belirtilmektedir²⁵⁴. Bu yüzden arama müessesesi, kanunda çok sıkı şartlara bağlanmıştır. Dolayısıyla arama yapılmasına karar verilirken çok dikkatli olunmalıdır.

Arama, kuvvetli emarelerin varlığı halinde ve gizlilik içinde yapılmalıdır²⁵⁵. Bu bakımdan vergi idaresi yapılan ihbarla da bağlı değildir, arama yapılabilmesi için gerekli şartlar yoksa aramaya lüzum görülme-yebilecektir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Funke davasında adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir²⁵⁶. Jean-Gustave Funke Fransa’da yaşayan bir Alman vatandaşıdır. Gümrük yetkilileri, Funke’nin yurtdışındaki varlıklarının ayrıntılarını belirlemek üzere evine gitmiştir. Funke banka ekstrelerini vermeyi reddetmiş, bu nedenle aleyhine açılan davada mahkeme kendisini, işbirliği yapmaya davet eden mahkeme kararına uyduğu tarihe kadar geçecek her gün için para ce-

²⁵³ KIRBAŞ, s. 160; DOĞRUSÖZ M. Ezhan, “Vergi Hukukunda Arama”, *Yaklaşım*, S. 132, Aralık 2003, s. 189.

²⁵⁴ YILMAZ Kazım, “Mükelleflerin Hak Arama Alışkanlıkları ve Yargı Kararları”, *Yaklaşım*, Yıl 17, S. 204, Aralık 2009, s. 153.

²⁵⁵ DOĞRUSÖZ M. E., Arama, s. 189.

²⁵⁶ Funke v. France, AİHM, 25.02.1993, No: 10828/84, <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57809>, (ET. 06.09.2012); YALTI SOYDAN Billur, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı III”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 145, Ekim 2000, s. 124.

zasına çarptırmıştır. “Mahkemeye göre, gümrük idaresi, kesinlikle emin olmamakla beraber var olduğuna inandığı bazı belgeleri elde edebilmek için Funke’nin mahkumiyetini sağlamıştır. Bu belgeleri başka yollarla elde etmekte ya yetersiz ya da isteksiz olan idare, başvurucuyu, işlediği iddia edilen suçların delillerini tedarik etmeye zorlama girişiminde bulunmuştur... 6/1. madde ihlal edilmiştir”²⁵⁷. Mahkemenin tespiti (“bu belgeleri başka yollarla elde etmekte ya yetersiz ya da isteksiz olan idare”), vergi idaresinin aramaya başlamadan önce, bir takım belge ve bilgilere ulaşma yollarını deneme zorunluluğu da göstermektedir. Bu da demokratik bir toplumda müdahalenin zorunluluğunun sınırını teşkil etmektedir²⁵⁸.

D. Bilgi Toplama

Mükellefin beyan ettiği bilgilerin doğruluğunu sağlamak için işletilen denetim yollarından biri de bilgi toplamadır. Gereği gibi kullanıldığında, bilgi toplama müessesesi başarılı sonuçlar doğuracak çok önemli bir denetim aracıdır²⁵⁹. Bazı kurumlara bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir.

Bilgi toplamada iki şart önemlidir²⁶⁰: 1-Bilgi, hukuka uygun yolla toplanmalıdır. 2-Bilgi, yazı ile istenmelidir.

VUK’un 148. maddesinde kamu idare ve müesseselerinin, mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerin Maliye Bakanlığı’nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri belgeleri vermeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Benzer bir hüküm de, devamlı bilgi vermeyle ilgili 149. maddede yer almaktadır. Buna göre, “Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar”.

²⁵⁷ YALTI SOYDAN, III, s. 125, SABAN, Vergi, s. 193-194.

²⁵⁸ SABAN, Vergi, s. 194; SABAN, Hak İhlalleri, s. 733.

²⁵⁹ BAŞARAN, Bilgi Verme, s. 193.

²⁶⁰ SABAN, Vergi, s. 208.

VUK'un 148 ve 149. maddesinde Maliye Bakanlığı'na sebep unsuru bakımından takdir yetkisi tanınmış bulunmaktadır. 148. maddede kapsamında hangi belgelerin isteneceği somut durumun özelliğine göre belirlenecektir. Doğal olarak istenecek belgelerin mükelleflerin vergi durumlarıyla ilgili olması gerekmektedir²⁶¹.

VUK'un 150. maddesinde ise ölüm olayları ve intikallerin bildirilmesi düzenlenmiştir. Kanunun 151. maddesinde ise bilgi vermekten imtina edilemeyecek haller düzenlenmiştir. VUK'un 152. maddesinde, 150. maddesindekiler hariç olmak üzere toplanacak bilgilerin istihbarat arşivinde gizli olarak saklanacağı hükmü yer almaktadır. Ancak bilgiler, Maliye Bakanlığı ile ilgili birim ve kişilerce korunmalıdır²⁶².

Bilgi vermekten çekinenler hakkında VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usûlsüzlük cezası kesilecektir: *"Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil) ... özel usulsüzlük cezası kesilir"*. Ancak bilgi verme mecburiyetine uymayanlara uygulanacak bu idarî yaptırımın caydırıcı olmadığı doktrinde vurgulanmaktadır²⁶³. Benzer yöndeki görüşte de, mevcut haliyle bilgi vermekten çekinme suçunun yaptırım gücünü kaybettiği, adeta işlevsizleştirildiği belirtilmektedir²⁶⁴. Para cezalarının artırılması, hatta hürriyeti bağlayıcı ceza getirilmesi bile bu caydırıcılığı sağlayamamaktadır²⁶⁵. Bu bakımdan vergi bilincinin geliştirilmesi hayati öneme sahiptir²⁶⁶. Bu konuda bankalara getirilecek, kamu imkânlarından yararlanmanın engellenmesi gibi yaptırımlar etkili olabilecektir.

²⁶¹ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 284-285.

²⁶² SABAN, *Vergi*, s. 209.

²⁶³ *"Bilgi verilmezse ne olacak?... İdare olarak bankalardan, özellikle yurtdışı hesaplarla ilgili bilgi istenildiğinde, para cezaları da maktu olduğundan, mükellef bankaya geliyor, "müdür bey, ben cezayı öderim, aman bilgi vermeyin". Bankanın da umurunda değil, mükelleften alıyor, cezayı yatırıyor"*. DOĞRUSÖZ, *Tartışmalar*, s. 316.

²⁶⁴ BAŞARAN, *Bilgi Verme*, 183-184.

²⁶⁵ FURTUN, *Tartışmalar*, s. 317; DOĞRUSÖZ, *Tartışmalar*, s. 316; BAŞARAN, *Bilgi Verme*, s. 184.

²⁶⁶ FURTUN, *Tartışmalar*, s. 317.

Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve İngiltere’de bankaların müşterilerin hesap durumlarını gibi konular hakkında idareye sürekli olarak bilgi vermeleri gerekmektedir. Bu bilgi toplama mekanizması özellikle vergi incelemesine alınacak mükelleflerin belirlenmesi bakımından önem arz etmektedir²⁶⁷. Böyle bir denetim mekanizması, sınırlı vergi denetim imkânlarının daha verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamaktadır²⁶⁸.

Bu itibarla bilgi toplama müessesesi, vergi denetim oranlarının çok düşük olduğu ülkemizde çok önemli bir boşluğu doldurmakta ve denetimlerin etkinliğinin artmasına katkı sağlamaktadır. Bilgi toplama müessesesinin kapsamının genişletilmesi, kayıt dışı kalan birçok vergiyi doğuran olayın kayıt altına alınmasına katkı sağlayacaktır. Vergi bilincinin gelişmiş ülkeler seviyesinde olmadığı sürece, bilgi toplama müessesesinden daha yoğun olarak yararlanılması gerekmektedir.

²⁶⁷ AKDOĞAN, s. 534.

²⁶⁸ AKDOĞAN, s. 534.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGISI

I. VERGİ YARGISININ ÖNEMİ VE FONKSİYONLARI

A. Vergi Yargısının Önemi

Vergi yargısı esas itibariyle, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında vergiye ilişkin işlemlerden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasını ifade etmektedir¹.

Devletler vergilendirme yetkisine dayanarak vergi almaktadır. Böylece kamu harcamaları için ihtiyaç duyulan finansman kural olarak vergilerden karşılanmaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiilî gücü ifade etmektedir². Bu yetkinin en temel özelliği, hukukî bir yetki olmasıdır.

Vergilerin, başta kanunîlik olmak üzere hukuk devletinin gerektirdiği ilkelere uygun olarak alınması, vergi adaletinin sağlanması şarttır. Hukuk devleti ilkesinin en önemli unsuru ise, yargı denetimidir. Bağımsız ve tarafsız bir yargının bulunması ve yargı denetiminin gerçekleştirilmesi, hukuk devletinin olmazsa olmaz unsurudur. Bu bakımdan vergi mükelleflerinin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak vergi mahkemelerine başvurabilmesi, vergide adaletin sağlanmasında en önemli gereklerden birisi olarak ortaya çıkmaktadır³.

Ekonomi ile yakından ilgili olması dolayısıyla vergi kanunları ve vergiyle ilgili idarî düzenlemelerin sıklıkla değişmesi, birçok uyuşmaz-

¹ TURHAN, s. 84.

² ÇAĞAN, s. 7.

³ TURHAN, s. 84.

lığın ortaya çıkmasına zemin oluşturmaktadır⁴. Vergi uyusmazlıkları, vergilendirme yetkisinin kullanımı sonucu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla uyusmazlığın meydana gelmesinde genellikle, vergilendirme yetkisi olan kamu makamlarının öncülüğü olduğu söylenebilir⁵. Diğer bir deyişle, hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturan somut hak ihlalleri, idare tarafından yürütülen kamusal faaliyetler sırasında ortaya çıkmaktadır⁶.

Vergi idarelerinin muhtemel keyfiliğine karşı mükellefleri korumak için, mükelleflere bu kararlar aleyhine itiraz edebilme, yargı yoluna gidebilme imkânı tanınmaktadır⁷. Bu imkânların tanınması, hukuk devleti olmanın bir gereği ve göstergesidir⁸. Böylece bir yandan kişiler devlet karşısında korunurken, diğer yandan da devletin kanun uyarınca doğan alacağına kavuşması sağlanmış olacaktır⁹. Vergi idaresinin hazineci tutumları sebebiyle yaptıkları idarî işlemlere karşı vergi yargısına gidilmesi, vergi adaletinin sağlanabilmesi için vazgeçilemez bir gerekliliktir¹⁰. Bu bakımdan vergi idaresinin vergi kanunlarını dar olarak yorumlaması ve bu yorumun denetlenmesi gerektiği ifade edilmektedir¹¹.

Kanuna aykırı bir vergilendirme işlemiyle karşılaşan mükellefin idarî ve yargısal başvuru imkânlarına sahip olması şarttır. Nitekim Anayasa'nın 36/1 ve 40. maddeleri hak arama özgürlüğü ve başvurma hakkıyla ilgilidir¹². Ayrıca Anayasa'nın 125. maddesinde idarenin her

⁴ “*Ekonomik yaşamın dinamikliği, devletin fonksiyonel görevlerinin giderek artması nedeniyle, vergileme alanları genişlemekte, vergilendirme yöntemleri değişmektedir. Bu değişiklikler yalnız yükümlülerin değil, vergi memurlarının vergi yasalarını yeterince anlama ve yorumla olanağını daraltmaktadır*”. SEVİÇ, s. 78-79.

⁵ SEVİÇ, s. 78.

⁶ AYAYDIN, s. 512.

⁷ TURHAN, s. 76.

⁸ KARAKOÇ Yusuf, *Vergi Sorunlarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Ankara 2007, s. 23.

⁹ KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, *Vergi Dünyası*, S. 212, Nisan 1999, s. 23.

¹⁰ SEVİÇ, s. 79.

¹¹ TURHAN, s. 84.

¹² Karş. ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 51.

Anayasa md. 36/1: “*Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir*”.

türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğunun belirtilmesi de, vergi idaresinin işlemlerine karşı yargı yoluna gidilebilmesi ve böylece idarenin muhtemel keyfilığının önlenmesi bakımından anayasal bir teminat niteliğindedir. Dolayısıyla, vergi adaletinin sağlanması bakımından vergi yargısı tartışmasız bir öneme sahiptir.

Yargı denetimi, yasama ve yürütme güçleri az çok birleşen demokratik veya parlamenter sistem içinde, genellikle güvenilir bir araç olması sebebiyle büyük önem taşımaktadır¹³.

Vergi yargısı organları özellikle subjektif vergi işlemleriyle ilgili yaptıkları denetimlerle vergi idaresinin hukuka aykırı işlemlerini ortadan kaldırmaktadır¹⁴. Diğer bir deyişle, vergi yargısı uyuşmazlığı çözerken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini de gerçekleştirmek suretiyle, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan vergilendirme işlemlerinde kanunlara uygunluğu sağlamaktadır. Böylelikle subjektif işlemler bakımından vergilerin kanunîliği ilkesini geçerli kılmaktadır¹⁵. Vergi mahkemesinde dava açan mükelleflerin çoğunluğunun açtıkları davaları kazanmaları, hukuka aykırı işlem tesis edecek vergi idaresine ibret olması ve onu yönlendirmesi bakımından etkili olacaktır¹⁶.

B. Vergi Yargısının Fonksiyonları

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının en önemlisini, vergi yargısı teşkil etmektedir. Vergi yargısının birçok fonksiyonu bulunmaktadır. Vergi yargısı, devletle mükellef arasındaki çıkar çatışmasının sona erdirilip adil bir çözüme kavuşturulması bakımından hayatî bir öneme

Anayasa md. 40: “Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlâl edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, resmî görevliler tarafından vâki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır”.

¹³ SEVİĞ, s. 76.

¹⁴ SABAN, *Etkinlik*, s. 54.

¹⁵ Bkz. ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 185.

¹⁶ GÜNEŞ Gülsen, “Vergi Hukuku – Ana Çizgileri ile Bir Hukuk Dalının Cumhuriyet Dönemindeki Kuramsal ve Uygulamasal Gelişimine Eleştirisel Bakış-”, *Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi*, 30-31 Ekim 2003, Sempozyum, s. 76.

sahiptir. Bu itibarla vergi yargısının aslî fonksiyonunun, vergi uyuşmazlıklarının sona erdirilmesi olduğu kabul edilmektedir¹⁷. Diğer bir ifadeyle, vergi yargısının aslî fonksiyonu, uyuşmazlıkları adil bir şekilde çözmek suretiyle vergi adaletinin sağlanmasına hizmet etmektir.

Vergi yargısı, vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluk denetimini sağlarken vergilerin kanunîliği, hukuk devleti ve kanunî idare ilkelerine dayanmaktadır¹⁸. Vergilerin kanunîliğinin sağlanmasında yargı denetimi önemli rol oynamaktadır. Yargı denetimi olmadan vergilerin kanunîliğinin tam anlamıyla hayata geçirilmesinden bahsedebilmek mümkün olmayacaktır. Ayrıca idarenin eylem ve işlemlerinde hukuk devleti ilkesini gerçekleştiren temel özellikler olan idarenin hukuka bağlılığı ve malî sorumluluğunu sağlayan öge, yargı denetimidir. Yargı denetimi sonucunda vergi idaresinin hukuka uygun olarak davranması sağlanmakta¹⁹ ve bu suretle hem kamu maliyesi hem de mülkiyet ve özel teşebbüs hürriyetleri korunmuş olmaktadır²⁰.

Vergi yargılaması hukuku, vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla giderilmesini düzenlemektedir. Ancak uyuşmazlıkları çözüme kavuştururken, devletle birey arasındaki çıkarlar dengesinin kurulmasına da hizmet etmektedir²¹. Bu itibarla, çıkarlar dengesini kurma, vergi yargısının bir fonksiyonu olarak belirtilebilir²². Vergi yargısı, kamu yararını gözetmelidir. Hazine yararı ile birey yararının kesiştiği ideal noktanın tespiti suretiyle kamu yararının dikkate alınması gerekir²³. Kamu yararı

¹⁷ KARAKOÇ, s. 24.

¹⁸ KUMRULU Ahmet, *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik*, Ankara 1989, s. 19, KARAKOÇ, *İşlev*, s. 23.

¹⁹ “İdari Yargı Mercilerinin «hukuku söylemek» dışında bir ek işlevinin (=varlık nedeninin) daha bulunduğu, söylenebilecektir: «İdarenin hukuka uygun faaliyette bulunmasını sağlamak (ve bu suretle, hukuk devleti ilkesini korumak)». İdari Yargı; İdarenin hukuka uygun faaliyette bulunmasını sağladığında, Devletin faaliyetlerine ve temel hak ve özgürlükler rejimine ilişkin anayasal sistemi (=hukuk sistemi) de korumuş olacaktır”. AYAYDIN, s. 508.

²⁰ AYAYDIN, s. 516, dn. 10.

²¹ KUMRULU Ahmet, “Vergi Yargısında Sorunlar”, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları*, 21-23 Mayıs 1990 Antalya, s. 119.

²² KARAKOÇ, *İşlev*, s. 23-24.

²³ Karş. KARAKOÇ, *İşlev*, s. 24.

bazen hazine yararı, bazen de birey yararı ile örtüşebilirse de, kamu yararının genel olarak bu iki yararın kesiştiği noktada bulunduğu söylenebilir.

Vergi yargısı yürütme organının etkisi ve baskısı altında kalmamalı, yargılamada idareye daha fazla haklılık payı vermemelidir. Vergi yargısı bu noktada da hukuk devleti ilkesi açısından önemli rol oynamaktadır²⁴. Vergi yargısı, tarafsız olarak hukuk kuralları çerçevesinde vereceği kararlarla toplum düzeninin korunmasını sağlar, bireylerle idareyi hukukî hatalardan korur²⁵.

Vergi yargısı, idare ile mükellef çıkarı arasında denge sağlamalıdır. Bu dengenin sağlanabilmesiyle ilgili olarak doktrinde, hangi sebeple olursa olsun dava açılmadan kesinleşen vergiler için özel hukuktakine benzer şekilde menfî tespit davası ve eğer ödeme yapılmışsa istirdat davası açılabilmesi için kanunda gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiği ileri sürülmektedir. Dava açılmadan kesinleşen vergi ve cezaların haksızlığına karşı dava açılması imkânının tanınmasının, hukuk devleti ve adaletin bir gereği olduğu ifade edilmektedir²⁶. Benzer şekilde, beyana dayanan tarhiyatlarda da –çeşitli güvenlik tedbirleri getirilmek suretiyle– dava açıldığında yürütmenin kendiliğinden durması imkânının getirilmesi, çıkarlar dengesine hizmet edecektir.

Vergi yargısının içtihat oluşturma fonksiyonu da önem arz etmektedir. Vergi yargısı, malî mevzuatın boşluklarını doldurmakta, içtihatları ve yorumları aracılığıyla vergi hukukunun gelişmesini sağlamaktadır²⁷.

²⁴ “Kamu kurumu niteliğinde meslek teşebbüslerinin, sivil toplum kuruluşlarının ve medyanın hukuk dışı kriterlerle ayrıma tâbi tutulması ve bunlardan bir bölümü üzerinde Vergi Hukuku’na ilişkin yetkilerin yoğun bir şekilde kullanılmaya ve daha da önemlisi, bunlar hakkında çok büyük vergi cezaları kesilmeye başlanması durumunda; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden doğacak uyuşmazlıkları çözecek olan vergi mahkemelerinin (ve Danıştay’ın vergi uyuşmazlıklarına bakan dairelerinin) hukuk devleti açısından taşıdığı önem ve işlev de çok ciddi şekilde artmış olacaktır. Çünkü, bu ihtimalde, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yargısal denetim yapan İdari Yargı Mercileri; idari birimlerin siyasallaşmaması gereğinin, düşünce hürriyetinin, demokratik hayatın ve bütün bunlara bağh olarak da, hukuk devletinin koruyucusu haline geleceklerdir”. AYAYDIN, s. 516-517, dn. 10.

²⁵ SEVİÇ, s. 89.

²⁶ BAYKARA Bekir, “Vergi Yargısının Sağladığı Hukuki Himaye Yeterli mi?”, *Vergi Dünyası*, Eylül 2008, s.12.

²⁷ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 185; KIRBAŞ, s. 198-199; KARAKOÇ, *İşlev*, s. 26.

Vergi hukuku gelişmekte olan bir hukuk dalıdır. Bu yüzden içtihatlar vergi hukukunun gelişmesine, önemli bir yol gösterici olarak katkı sağlamaktadır. Vergi yargısının içtihat oluşturma fonksiyonunu lâıyıkıyla yerine getirebilmesi için mevcut yapının değiştirilmesi gerekmektedir. Sonraki bölümde vergi yargısının örgütlenmesi konusu ele alınacaktır. Burada getirilecek önerilerin temel dayanak noktalarından birini, vergi yargısının içtihat oluşturma fonksiyonu teşkil etmektedir.

Hem vergi mükelleflerinin hem de idarenin tutum ve davranışlarını kanunî düzenlemeler doğrultusunda yönlendirebilmek için, vergilendirme işlemlerinin yargı denetime tâbi tutulması gerekir²⁸. Bu itibarla, vergi hukukunu ülkenin şartlarını göz önünde tutarak sürekli geliştirmenin kanunlardan da önemli yolu, içtihatlardır²⁹. Vergi idaresi zaman zaman müstakâr hal alan Danıştay kararları doğrultusunda uygulamaya yön vermeyi kabullenmektedir³⁰. Bu da içtihatların vergi uygulamasına yön verdiğini göstermektedir.

Bunların yanı sıra vergi yargısının vergi adaletini ve hukukî güvenliği sağlama fonksiyonlarından da bahsedilebilir³¹. Vergi yargısının faaliyeti adaleti sağlayacaktır. Bu da kişilerin hukukî güvenliğini gerçekleştirme bakımından önem arz etmektedir. Vergi yargısının hukuku geliştirme işlevi önemlidir. Vergi hukuku, Türkiye’de idarî yargı içinde yer alan uygulamayla, anayasal ilkeler ve hukuk devleti ilkesi çerçevesinde gelişim göstermektedir. Böylelikle vergi yargısı, hukuku geliştirme fonksiyonunu yerine getirmektedir³².

²⁸ “Böylece bir yandan vergi idaresinin vergi yasalarını hazineci bir zihniyetle veya yanlış yorumlaması, diğer yandan yükümlülerin bilerek veya bilmeyerek yapmış olduğu davranışlar sonucunda vergi kaybına neden olmaları örnek olacak şekilde engellenebilir”. SEVİÇ, s. 79.

²⁹ MUTLUER Kâmil, *Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi*, Eskişehir 1975, s. 22; KIRBAş, s. 199.

³⁰ “İdareyi yön değiştirmeye zorlayan, yapılan idari işlemlerin yargı organlarınca sürekli bozulmasıdır. Oysa anayasal düzenleme gereği olarak yargılama idare yerine geçerek işlem yapamaz. Buna karşılık yargılama aşamasında, idareye herhangi bir tavsiyede bulunulmaksızın yapılan işlemler sürekli olarak bozulur veya iptal edilebilir. İdari işlemlerin idarenin kendisine yargı kararları doğrultusunda yön vermesine kadar devamlı bozulması itibar kaybettirici bir davranış olmaktadır... Hukuk devletinde yargının zaman zaman yürütmeye bazı tavsiye ve uyarılarda bulunması doğal karşılanmalıdır”. SEVİÇ, s. 89.

³¹ KARAKOÇ, s. 26-27; Ayrıca bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2001, s. 84-85.

³² KUMRULU, *Yargılama*, s. 47.

Vergi yargısının kendisinden beklenen fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi için, öncelikle etkin bir şekilde yapılandırılması lâzımdır. Ayrıca yargının iş yükünün ve görev dağılımının da ideal bir şekilde ayarlanması gerekmektedir. Bu hususlar esas alınmak suretiyle Türkiye’de vergi yargısının örgütlenmesi ve yeniden yapılandırılması konuları değerlendirilmeye ve çözüm önerileri getirilmeye çalışılacaktır.

II. VERGİ YARGISININ ÖRGÜTLENMESİ

Vergi uyuşmazlıklarını çözüme bağlayacak yargı organlarının, yargı sisteminin neresinde yer alması gerektiği konusunda görüş birliği bulunmamaktadır. İleri sürülen görüşler incelendiğinde, vergi yargısının örgütlenmesi konusunda üç ana şeklin önerildiği görülmektedir.

Doktrindeki bir görüşe göre, vergi uyuşmazlıkları adlî yargı organlarıncı çözümlenmelidir. Özel hukukun kavramlarının birçoğunun aynen vergi hukukunda da kullanılıyor olması, bu görüşün dayanak noktasını oluşturmaktadır. Bu görüşe göre vergi mükellefiyetinin özel hukuktaki herhangi bir yükümlülükten farkı bulunmamaktadır³³.

İdare hukukçuları ise, vergi uyuşmazlıklarının idarî yargı organlarıncı ele alınması gerektiğini kabul eder. Bunlara göre vergi hukuku, kamu hukukunun bir koludur ve vergi idaresinin yaptığı işlemler birer idarî işlem niteliğindedir. Bu bağlamda vergi uyuşmazlıklarının teknik özelliklerinin bulunması da çok önemli değildir, çünkü imar uyuşmazlıkları gibi teknik bilgi gerektiren uyuşmazlıklar da idarî yargı içinde çözümlenmektedir. Vergi uyuşmazlıkları da temelde idarî uyuşmazlık niteliğindedir³⁴.

Vergi uyuşmazlıklarının çok özel teknik bilgi gerektirdiği, muhasebe bilgisine de ihtiyaç olduğu ileri sürülerek vergi yargısının bağımsızlığının mecburîliğini belirten görüş de bulunmaktadır. Bu görüşe göre,

³³ TURHAN, s. 85; ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, “Vergi Yargısı ve Sorunları”, *Danıştay Dergisi*, Yıl 9, S. 32-33, s. 137; MUTLUER, *Yargı*, s. 17; MUTLUER M. Kâmil, *Vergi Hukuku*, Ankara 2011, s. 253-254; KARAKOÇ, *Vergi Yargısı*, s. 108-109; Ayrıca bkz. MUTLUER Kâmil, “Türk Vergi Yargı sistemi –Yorum–”, *VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları*, 21-23 Mayıs 1990 Antalya, s. 138.

³⁴ MUTLUER, *Yargı*, s. 14-17; MUTLUER, *Vergi*, s. 254-256; TURHAN, s. 85; ALİEFENDİOĞLU, *Yargı*, s. 137-138; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 185; KARAKOÇ, *Vergi Yargısı*, s. 110-111; MUTLUER, *Yorum*, s. 137.

vergi kanunlarının sık değişmesi de sorunları artırmaktadır. İdarî yargının iş yükünün azaltılması ve vergi uyuşmazlıklarının daha sağlıklı ve hızlı çözüme kavuşması için vergi uyuşmazlıkları bağımsız yargı organlarınınca çözümlenmelidir³⁵.

Bütün bu görüşlere uygun uygulamalar bulunmaktadır. Ancak aşağıda da görüleceği üzere çoğunlukla karma bir uygulamanın varlığından bahsetmek mümkündür³⁶.

Türkiye'deki vergi sisteminin örgütlenmesini iyi değerlendirebilmek için öncelikle yabancı ülkelerdeki durumu incelemek gerekmektedir.

A. Yabancı Ülke Uygulamaları

Vergi yargısının örgütlenmesi ülkelerden ülkelere değişmektedir. Ülkelerin genel yargı sistemi ve örgütlenmesi, vergi yargısının şekillenmesini de etkilemektedir. Vergi yargısının bazı ülkelerde idarî yargı içinde örgütlendiği, bazı ülkelerde ise adlî yargı içinde yer aldığı gözlemlenmekte, bazen de vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca temyiz mahkemeleri ile anayasa mahkemelerinin örgütlenmesi de farklılık arz etmektedir.

1. Fransa

Tanzimat'tan beri gerek hukuk sistemimiz gerekse yargı örgütlenmemiz bakımından etkili olan Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önce idarî başvuru yolu tüketilmekte, uyuşmazlık daha sonra verginin türüne göre adlî ya da idarî yargı mahkemelerinde çözümlenmektedir³⁷.

Fransa'da vergi hukuku, idare hukukunun bir alt dalı olarak kabul edilir³⁸. Fransa'da idarî yargı; idare mahkemeleri, idarî istinaf mahkemeleri ve Danıştay olmak üzere üç aşamalı bir yapıya sahiptir. İstinaf

³⁵ TURHAN, s. 86; MUTLUER, *Yargı*, s. 19-21; MUTLUER, *Vergi*, s. 256-257; KARAKOÇ, *Vergi Yargısı*, s. 112-113; MUTLUER, *Yorum*, s. 138.

³⁶ KUMRULU, *Yargılama*, s. 43-44.

³⁷ Zorunlu idarî başvuru, idarî yargının yükünü oldukça hafifletmiş durumdadır. Bkz. MUTLUER, *Vergi*, s. 260, dn. 51.

³⁸ SABAN, s. 281.

mahkemeleri, 1989'dan itibaren faaliyete geçmiştir. Danıştay'a giden dava sayısını azaltma amacıyla kurulmuşlardır. İdarî istinaf mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz istemiyle Danıştay'a başvurulamaz. Bu mahkemelerin kararlarına karşı Yargıtay'a başvurmak mümkündür. İdarî uyuşmazlıklarla ilgili olarak Danıştay'ın vereceği karar nihaî ve kesindir³⁹.

Fransa'da muamele vergileri dışında kalan tüm dolaylı vergilerle, harçlar ve damga resmine ilişkin uyuşmazlıklar, adlî yargı mercilerinde incelenmektedir. Bu kapsamda gümrük vergisi için sulh mahkemesi, sayılan diğer vergiler için ise asliye mahkemeleri yetkilidir. Kaçakçılık, sahtecilik gibi cezaî müeyyideye tâbi suçlarla ilgili davalar ise ceza mahkemelerinde karara bağlanmaktadır⁴⁰.

Bu bakımdan Fransa'da karma bir vergi yargı sisteminin hâkim olduğu anlaşılmaktadır⁴¹. Fransa'da idarî rejimin kabul edilmesine rağmen, bir kısım vergilere ilişkin uyuşmazlıkların adlî yargıda görülmesi söz konusu olmaktadır⁴². Dolaylı vergilerde adlî yargının görevli olması, cezaî yaptırıma tâbi suçların ceza mahkemelerinde yargılanması önemli bir özelliktir.

2. İngiltere

İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarının idarî aşamada çözümlenmesi amaçlanmaktadır. İngiltere'deki vergi yargısı organları adlî yargı içinde yer almaktadırlar⁴³. Aslında Anglosakson hukuk sisteminde sadece bir yargı düzeni bulunmaktadır. Bir kısım özel komisyonlar dışında vergi uyuşmazlıklarında genel mahkemeler görevlidir⁴⁴. Bunlar Genel Komiserler, Özel Komiserler, Mahkemeler (Uzlaşma ve Takdir Komisyonları)

³⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. KIZILOT Şükrü – KIZILOT Zuhâl, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara 2010, s. 87; SABAN, *Vergi*, s. 281; Fransız Danıştay'ının kullandığı "hukukun genel prensipleri" kavramı için bkz. SABAN, *Vergi*, s. 30-31; MUTLUER, *Vergi*, s. 261, dn. 51.

⁴⁰ TURHAN, s. 86; KIZILOT – KIZILOT, s. 87-88; MUTLUER, *Vergi*, s. 261, dn. 51.

⁴¹ Bkz. ERKAN Fikret, *Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü*, Ankara 2009, s. 103-104.

⁴² ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 185; MUTLUER, *Vergi*, s. 260-261, dn. 10.

⁴³ TURHAN, s. 86; MUTLUER, *Vergi*, s. 259, dn. 50.

⁴⁴ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 185.

ve Yüksek Mahkemelerdir. Yüksek Mahkemeler ise, Yüksek Mahkeme, İstinaf Mahkemesi ve Lordlar Kamarası adı verilen üçlü yapıdan oluşmaktadır⁴⁵.

Genel komiserler, esas itibarıyla gelir vergisiyle ilgili vergi uyuşmazlıkları için birinci derece mahkeme görevini ifa eden yargı organlarıdır. Ayrıca kurumlar vergisi ve sermaye kazançları vergisi ile ilgili davalara da bakabilmektedirler. Bunlar, tanık dinlemek, yemin ettirmek, delilleri incelemek ve bilirkişi tayin etmek yetkisine sahiptir. Bu komisyonların kararlarına karşı sadece, hukukî açıdan yüksek mahkemelere müracaat edilebilmektedir⁴⁶.

Özel komiserler, gelir vergisi, münzam gelir vergisi, kazanç vergisi ve münzam kazanç vergilerinden doğan uyuşmazlıkların çözümünde başvurulacak birinci derece yargı mercileridir. Genel komiserlerin sahip olduğu tanık dinlemek gibi yetkileri vardır ve kararlarına karşı da yalnızca hukukî yönden yüksek yargı organlarına başvurulabilmektedir⁴⁷.

Mahkemeler aslında, bir tür özel menkul kıymet mahkemeleridir. Görevleri, vergi avantajı sağlanan tahvil işlemleri dolayısıyla gönderilen vergi tahsilât ihbarnameleri ile ilgili uyuşmazlıkları karara bağlamaktır⁴⁸.

İngiltere’de vergi yargısının ikinci derecesini Yüksek Adlî Mahkemeler teşkil etmektedir. Yüksek Adlî Mahkemeler de kendi içinde, Yüksek Mahkemeler, İstinaf Mahkemeleri ve Lordlar Kamarası olmak üzere üçlü sistemden oluşmaktadır. İstinaf mahkemeleri uygulamalarda, çok defa son yargı mercii durumundadırlar. Bunların kesin olmayan kararlarına karşı Lordlar Kamarası’na itiraz edilebilir. Lordlar Kamarası bünyesindeki iki komisyonda vergi uyuşmazlıkları incelenip karara bağlanır⁴⁹.

⁴⁵ KIZILOT – KIZILOT, s. 88.

⁴⁶ KIZILOT – KIZILOT, s. 90; MUTLUER, *Vergi*, s. 259-260, dn. 50.

⁴⁷ KIZILOT – KIZILOT, s. 90; MUTLUER, *Vergi*, s. 260, dn. 50.

⁴⁸ KIZILOT – KIZILOT, s. 91.

⁴⁹ KIZILOT – KIZILOT, s. 92; MUTLUER, *Vergi*, s. 260, dn. 50.

3. Almanya

Almanya’da, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yoluna başvurmada önce, zorunlu olarak idarî başvuru aşaması düzenlenmiştir. Ancak matraha ilişkin itirazlarda, vergi dairesinin kabulüyle mükellef uzlaşmayı denemeksizin doğrudan vergi mahkemesine başvurabilir. Bu istisna dışında, yargı organlarının vergi davasına bakabilmeleri için mükellefin uzlaşmayı denediğini ancak sonuç alınamadığını belgelemesi gerekmektedir. Bu sayede uyuşmazlıkların % 90 dolayındaki kısmı barışçı yollarla çözümlenmektedir. Diğer bir deyişle vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önce idareye, sonra da yargıya başvuru olmak üzere ikili bir sistem benimsenmiştir⁵⁰.

Almanya, dünyada ilk olarak bağımsız vergi yargı sistemini kurmuş ve böylece vergi uyuşmazlıklarının bağımsız vergi organlarında çözüme kavuşturulması sağlanmıştır⁵¹. Almanya’da vergi yargısı, vergi mahkemeleri ve Federal Maliye Divanı olmak üzere ikili yapıdan oluşmaktadır. Beş üyeden oluşan vergi mahkemesinde, üç üyenin profesyonel vergi hâkimi olması gerekmektedir. Mükellefler, vergi dairesinin kararlarına karşı bir ay içinde vergi mahkemesine itirazda bulunabilirler. Federal Maliye Divanı, sadece Almanya vergi yargısı örgütlenmesinde bulunan ayrı bir yüksek mahkemedir. Yalnızca vergi uyuşmazlıklarının temyiz mercii olarak görev yapmaktadır⁵².

⁵⁰ SABAN, *Vergi*, s. 280; KIZILOT – KIZILOT, s. 92; MUTLUER, *Vergi*, s. 262, dn. 52.

⁵¹ TURHAN, s. 86; SABAN, *Vergi*, s. 280; MUTLUER, *Vergi*, s. 261.

⁵² ERKAN, s. 103; KIZILOT – KIZILOT, s. 92; TURHAN, s. 86; SABAN, *Vergi*, s. 280; MUTLUER, *Vergi*, s. 262, dn. 52; “Federal Mali Mahkeme, bir yüksek yargı organı olup, anayasal sorunlar dışındaki kararları başka bir mahkemeye götürülemez. Federal Mali mahkeme günün koşullarına göre daireler şeklinde çalışmakta ve mahkemede bir başkan, bir başkan yardımcısı, daire başkanları, üyeler yargısal görev yapmaktadır. Mahkeme üyelerine, kıdemli hakimler arasından vergi hukuku, işletme ekonomisi, ekonomi ve muhasebe gibi vergi hukukuna yakın kişiler arasından atama yapılmaktadır. Genellikle bu kişiler, Federal ve eyalet vergi dairelerinde görev yapan memurlar, mali mahkeme hakimleri, vergi müşavirleri ve vergi avukatları arasından seçilir. Federal Mali Mahkemeye mahkemenin daha geniş bir görüşe sahip olmasını sağlama bakımından, adli yargıdan da hakimler atanır”. MUTLUER, *Vergi*, s. 263, dn. 52.

4. Amerika Birleşik Devletleri

ABD’de vergi uyuşmazlıklarına adli mahkemelerde bakılmaktadır. ABD’de vergi uyuşmazlıkları öncelikle idarî aşamada çözümlenmeye çalışılmaktadır. Nitekim vergi uyuşmazlıklarının % 95’i idarî aşamada çözümlenmektedir. İdarî aşamada çözümlenemeyen vergi uyuşmazlıkları için yargıya başvurulabilmektedir⁵³.

ABD’de, vergi mahkemesi adli yargı sisteminin bir parçasıdır. Açılan davalarda, karşı taraf (hasım) olarak, vergi idaresi değil, denetim elemanı gösterilmektedir. Vergi denetim elemanı, kendi yazdığı vergi inceleme raporunu savunmaktadır. Ancak, vergi denetim elemanını davalarda genellikle vergi idaresinin bir avukatı savunmaktadır. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı Temyiz Mahkemesine ve Yüksek Mahkemeye başvurulabilmektedir. Bunlar dışında iade davalarına bakan iade mahkemesi de bulunmaktadır⁵⁴. Vergi mahkemesi yerine genel yetkili mahkemelere de dava açılabilir. Ancak bu mahkemelerde dava açabilmek için, mükelleflerin vergiyi önceden ödemeleri zorunludur⁵⁵.

B. Türkiye’de Vergi Yargısının Örgütlenmesi

Türkiye’de vergi yargısı idarî yargı içinde iki dereceli olarak düzenlenmiştir. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun⁵⁶ ile 2575 sayılı Danıştay Kanunu⁵⁷, vergi yargısında görevli yargı organları-

⁵³ KIZILOT – KIZILOT, s. 94; “ABD’de dahilde alınan vergileri tahsil etmekle görevli Federal Vergi İdaresinin (Internal Revenue Service, IRS) tarh ettiği vergilere karşı uyuşmazlıkların idari düzeyde çözümü, vergi uygulamasında ve yargısında çok önemli rol oynar. Uyuşmazlıkların çok büyük bölümünün mükellefler ile IRS arasında uzlaşma ve idare düzeyinde çözüldüğü ve bu yollarla çözülemeyen ve yargı kuruluşlarına intikal eden uyuşmazlık sayısının sadece onbinlerle ifade edilecek sayılarla kaldığı ifade edildiğinde, söz konusu yolun uyuşmazlıkların çözümünde ne derece etkili olduğu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır”. MUTLUER, Vergi, s. 258, dn. 49.

⁵⁴ KIZILOT – KIZILOT, s. 95.

⁵⁵ MUTLUER, Vergi, s. 258, dn. 49.

⁵⁶ 2576 Sayılı Kanun, RG. 20.01.1982, S. 17580.

⁵⁷ 2575 Sayılı Danıştay Kanunu, RG. 20.01.1982, S. 17580.

nın kuruluş ve işleyişlerine ilişkin kanunlardır. İdari yargılamada uygulanan usûl kanunu ise, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu⁵⁸ (İYUK)'dur.

İlk derecede yer alan vergi mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşur ve 2576 sayılı Kanun'un 7/2. maddesinde belirtilen parasal sınırın üstünde olan uyuşmazlıkları kurul halinde, bu sınırın altındakileri ise tek hâkimle karara bağlar. Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği kararlara karşı bir üst yargı mercii olan Danıştay'a temyiz yoluna gidilirken, vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği kararlara karşı da Bölge İdare Mahkemesi'ne itiraz yoluna gidilmektedir.

Danıştay, idarî yargı örgütlenmesinde aslî anlamda temyiz mercii sıfatıyla görev yapmaktadır. Ancak Danıştay'ın kanunda belirtilen hallerde ilk derece mahkemesi olarak da görevleri bulunmaktadır.

Danıştay'ın daire sayısı son olarak 15'e çıkarılmıştır. Danıştay Kanunu'nun 27. maddesine göre, esas itibarıyla 3, 4, 7 ve 9 numaralı dava daireleri vergi ile ilgili uyuşmazlıklara bakmaktadır. Yine aynı maddeye dava daireleri arasındaki işbölümü Başkanlar Kurulu'nca hazırlanıp Genel Kurul tarafından onaylanır⁵⁹. "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin davalarda vergi dava daireleri arasındaki işbölümünün belirlenmesinde uyuşmazlığın kaynaklandığı mevzuat esas alınır*" (Danıştay Kanunu md. 27/2). Danıştay Genel Kurulu kendisine verilen yetkiye istinaden, en son 25.04.2011 tarihinde Danıştay dava daireleri arasındaki iş bölümünü yeniden düzenlemiştir⁶⁰.

⁵⁸ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, RG. 20.01.1982, S. 17580.

⁵⁹ Danıştay Kanunu md. 27: "*Dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu daireler vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idarî dava dairesi olarak görev yapar.*

İdarî dava daireleri ile vergi dava daireleri kendi aralarında işbölümü esasına göre çalışır. Özel kanunlarda başkaca hüküm bulunmadığı takdirde, dava daireleri arasındaki işbölümü karar tasarısı aşağıdaki esaslar uyarınca, Başkanlar Kurulu tarafından hazırlanır. Hazırlanan işbölümü karar tasarısı, toplantı tarihinden yedi gün önce ilân edilmek kaydıyla Genel Kurulun onayına sunulur. Genel Kurul, işbölümü karar tasarısını aynen onaylayabileceği gibi üye tam sayısının en az üçte birinin teklifi üzerine değiştirerek de onaylayabilir".

⁶⁰ "Buna göre:

1- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin uyuşmazlıkların Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu dairelerde görülmesine. Bu uyuşmazlıklardan;

A- Dördüncü Dairede:

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

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

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

ç-) Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilinden kaynaklanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaların, çözümlenmesine,

B- Yedinci Dairede:

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

b-) Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilinden kaynaklanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaların, çözümlenmesine,

C- Dokuzuncu Dairede:

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

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

c-) Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilinden kaynaklanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaların, çözümlenmesine,

D- Üçüncü Dairede:

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

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

c-) Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilinden kaynaklanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaların,

Türkiye’de vergi yargısı idarî yargı içinde örgütlenmiştir. Osmanlı Devleti’nin son döneminden itibaren uygulama geleneksel olarak bu şekilde gerçekleşmiştir⁶¹. Ancak bir görüşe göre, vergi uyuşmazlıklarının idare mahkemelerinde değil vergi mahkemelerinde görülmesi esası benimsendiğinden, Türkiye’de, Almanya’da olduğu gibi ayrı bir vergi yargısı sistemi oluşturulmuştur⁶². Ancak, bağımsız bir yargı kolu olabilmek için vergi yargı organlarının verilen kararların son denetimlerinin de vergi yargısına ilişkin bir organca yapılması gerekmektedir⁶³.

Diğer bir görüşte de Türkiye’de vergi yargısının idarî yargıda örgütlenmesinin kuramsal ve geleneksel sebepleri olduğu belirtilmektedir. Buna göre kuramsal plandaki ilişki, vergi yargısının zorunlu mekânının idarî yargı olmasını göstermektedir⁶⁴. Hatta bu modelin eşyanın tabiatına, işin mahiyetine daha uygun düştüğü ifade edilmektedir⁶⁵.

Her ne kadar sırf vergi uyuşmazlıklarına özgü bir üst mahkeme olmasa da Danıştay’da belli dava dairelerinin vergi uyuşmazlıklarına bakıyor olması, ayrı bir vergi yargı sistemi görüşünü destekler niteliktedir. Sonraki bölümde de ele alınacağı üzere, kanaatimce vergi yargısının bağımsız bir yargı kolu olarak örgütlenmesi, gerek vergi adaletinin sağlanması ve gerekse vergi hukukunun gelişimi ve demokrasi kültürünün tam anlamıyla yerleşebilmesi bakımından çok daha isabetli olacaktır.

Türkiye’deki vergi yargı sistemindeki sorunların temel sebebi olarak, iki farklı sistemin birleştirilmesi gösterilmektedir. 1982’de yapılan

ç-) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işlerin, çözümlenmesine, ... oybirliği ile karar verildi”. Danıştay Genel Kurulu, 25.04.2011, E. 2011/13, K. 2011/13, RG. 29.04.2011, S. 27919.

⁶¹ KARAKOÇ, *Vergi yargılaması*, s. 113; KUMRULU, *Sorunlar*, s. 120.

⁶² BİLİCİ, s. 131.

⁶³ ALİFENDİOĞLU, *Yargı*, s. 137; TURMANGİL Civan, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 39, Yıl 1982-1987, S. 1-4, s. 134; CANDAN Turgut, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, *Danıştay Dergisi*, Yıl 14, S. 54-55, s. 31.

⁶⁴ Bu görüşün temel hareket noktası, vergi hukukunun, idare hukukunun bir alt dalı olarak kabul edilmesidir. Bkz. KUMRULU, *Yargılama*, s. 42; KAYAÇAĞLAYAN Metin, “Türk Hukukunda Vergi Yargısı ile İdari Yargı Arasındaki İlişkiler ve Vergi Yargısının Görev Alanı”, *Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL’e Armağan*, C. 2, Ankara 2009, s. 1294.

⁶⁵ Bkz. KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması*, s. 113.

idarî yargı reformunda Fransız modeli esas alınmış, fakat bazı sorunlar yüzünden iki farklı sistem olan Alman ve Fransız sistemleri, tek bir sisteme dönüştürülmeye çalışılmıştır⁶⁶. Ancak Türkiye'deki sistem, her iki sisteme de tam anlamıyla benzememektedir. Bu da mevcut sorunların önemli bir bölümünün kaynağını oluşturmaktadır.

III. TÜRK VERGİ YARGISININ ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu başlık altında, vergi yargısının iş yükü ve örgütlenmesi konuları ele alınıp değerlendirilecek, bu bağlamda vergi yargısının fonksiyonlarını gerçekleştirmedeki etkinliği hususuna değinilecektir. Ayrıca vergi hâkim adaylarının seçimi ve eğitimi konuları üzerinde de durulacaktır.

Vergi yargısının etkinliğini değerlendirebilmek için öncelikle idarî çözüm yollarından uzlaşma konusunu da ele almak gerekir. İdarî çözüm yolları içinde hata düzeltme müessesesi de yer almaktadır. Vergi hatalarına karşı dava açma süresinde içinde yapılan başvuru dava açma süresini durdurmaktadır. Dava açma süresi geçtikten sonra da kural olarak tarh zamanaşımı süresi içinde, vergi hatalarının düzeltilmesi için idareye başvuru yapılabilmekte ve duruma göre talebin reddi halinde yargıya müracaat edilebilmektedir. Ancak hata düzeltme konusunda idarenin vergi hatalarını kabul etmede çok kolaylaştırıcı bir tutuma sahip olmadığı ve hangi işlem yanlışlıklarının vergi hatası sayılacağına sonuçta Danıştay'da karara bağlandığı doktrinde ifade edilmektedir⁶⁷. Bu bakımdan aslında mükellef açısından pratik bir yol olan hata düzeltme yolunun, dava açma süresinin geçirilmesi sonucu hakkın dermeyeran edilmesi imkânını ortadan kaldırdığı belirtilmekte ve zorunlu idarî başvuru esasının getirilmesinin bu sakıncaları azaltabileceği vurgulanmaktadır⁶⁸.

İdareye zorunlu başvuru esasının getirilmesinin yargının iş yükünü azaltıcı etki yapabileceği düşünülebilir. İdareye yapılan başvuruların kabul edildiği ölçüde uyuşmazlıklar çözümlenmiş olacak, yargının

⁶⁶ Bkz. SABAN, *Vergi*, s. 280; SABAN, *Etkinlik*, s. 26. "Türkiye'de vergi hukukunu idarî yargı sistemi geliştirmiştir". Bkz. KUMRULU, *Yargılama*, s. 46.

⁶⁷ KUMRULU, *Sorunlar*, s. 124.

⁶⁸ KUMRULU, *Sorunlar*, s. 124.

önüne gelen dosya sayısı azalacaktır. Ancak idarenin hata düzeltme konusunda çekingen davranıp inisiyatif kullanmaması halinde, uyuşmazlık yargı önüne gelecektir. Hata düzeltme konusuna bu bölümde ayrıca değinilmeyecektir.

Konu bütünlüğü açısından bu bölümde önce uzlaşma müessesesi ve bunun vergi yargısının fonksiyonları üzerindeki etkisi incelenecek, ardından vergi yargısının iş yükü ve örgütlenmesi konularıyla vergi hâkim adaylarının seçimi ve eğitimi konuları ele alınacaktır.

A. Vergi Yargısının Etkinliği Bakımından Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi

Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının çözümüne katkı sağlamak suretiyle vergi yargısının iş yükünü hafifletmede fonksiyon görebilmektedir. Vergi yargısının etkinliğinde önemli fonksiyon ifa edecek potansiyele sahiptir.

Vergi yargısının temel fonksiyonu, vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturmaktır. Vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulmasında, idarî (barışçıl) çözüm yollarının etkin bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir⁶⁹. İdarî çözüm yolları sağlıklı bir şekilde işlediği sürece vergi yargısının iş yükü azalacak ve vergi yargısı asıl içtihat oluşturma gibi fonksiyonlarını daha iyi yerine getirebilecektir. Bu noktada da idarî çözüm yolları içinde yer alan uzlaşma müessesesi ön plana çıkmaktadır.

Uzlaşma esas itibarıyla, vergi uyuşmazlıklarının idare ve mükellef arasında yapılan pazarlık sonucu, anlaşma yoluyla çözümlenmesi olarak tanımlanabilir⁷⁰. Taraflar serbest iradeleriyle vergilerin veya buna bağlı vergi cezalarının, anlaşmaya vardıkları miktar üzerinden ödenmesini kabul etmektedir⁷¹. Bu sayede uyuşmazlık yargı öncesi bir saf-

⁶⁹ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 169; AŞÇI AKINCI, s. 102.

⁷⁰ KIRBAŞ, s. 193; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 170; GÜNEŞ Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul 1998, s. 178; BAŞARAN Funda, “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma” Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi (I)”, *Mükellefin Dergisi*, S. 90, Haziran 2000, s. 33.

⁷¹ ALİFENDİOĞLU Yılmaz, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, *Danıştay Dergisi*, yıl 1, S. 1, 1971, s. 47.

hada çözümlenmekte ve yargıya gidilmemekte⁷², dolayısıyla yargının iş yükü azalmış olmaktadır.

Uzlaşma, Türk vergi hukukuna 1963 yılında tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde girmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise 1985 yılında VUK'ta yer almıştır. Uzlaşmanın, vergi uyuşmazlıklarını azaltmak ve verginin ekonomik etkisini hissettirebilmek için yaygın kullanılan bir araç olduğu belirtilmektedir⁷³.

Uzlaşma müessesesinin hukukî niteliği konusunda doktrinde birçok görüş bulunmaktadır. Görüşlerden birine göre uzlaşma, sulh akdine benzemektedir⁷⁴. Diğer bir görüşte de uzlaşma, idarenin yaptığı fakat baskın niteliği idarî olmayan bir sözleşme olarak kabul edilmektedir⁷⁵. Başka bir görüşe göre uzlaşma, idarî bir sözleşme değil, sözleşme benzeri niteliktedir⁷⁶. Uzlaşma, sui generis iki taraflı idarî işlem olarak kabul edilebilir⁷⁷. Ancak hukukî olarak nasıl nitelendirilirse nitelendirilsin, sonuçta vergi hukukunda irade özgürlüğüne ve sözleşmeye yer verilmemiş olmasının bir istisnasını teşkil etmektedir⁷⁸.

Uzlaşma temel itibariyle, karşılıklı taviz ve fedakârlığa dayanmaktadır⁷⁹. Komisyonların alınacak vergi üzerinde pazarlık yapabilmeleri dolayısıyla, uzlaşmada vergi idaresinin takdir yetkisi bulunduğu konusunda doktrinde görüş birliği bulunmaktadır⁸⁰.

⁷² KIRBAŞ, s. 193; YILMAZ Elif, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XIII, Yıl 2009, S. 1-2, s. 322.

⁷³ SEVİÇ, s. 88.

⁷⁴ Bkz. CANDAN Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara 2001, s. 232.

⁷⁵ KUMRULU Ahmet, “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, *Danıştay Dergisi*, Yıl 19, S. 72-73, 1989, s. 21.

⁷⁶ SABAN, *Etkinlik*, s. 55; Uzlaşmanın bir “kamu hukuku anlaşması” olduğu yönündeki görüş için bkz. BAŞARAN, s. 42.

⁷⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Türk Vergi Hukuku’da Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Yıl 2008, C. XXV, S. 2, s. 316; YILMAZ E., s. 335.

⁷⁸ ÇAĞAN, s. 101.

⁷⁹ ALİEFENDİOĞLU, *Uzlaşma*, s. 61.

⁸⁰ Bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 130, 257; ÇAĞAN, s. 101, 138; KUMRULU, *Yargılama*, s. 15-16; KUMRULU, *Uzlaşma*, s. 17; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 171; GÜNEŞ, 179; ALİEFENDİOĞLU, *Uzlaşma*, s. 47.

Uzlaşma, çeşitli yararları dolayısıyla kabul edilmiştir. Uzlaşma müessesesinin amacının, uyuşmazlıkların yargı organına gidilmeden çözülmesi suretiyle zaman kaybının önlenmesi ve verginin kısa zamanda alınmasının sağlanması olduğu belirtilmektedir⁸¹. Bu sayede yargı organlarının yükü hafifleyecek, yargı organlarında yapılan masraflar azalacak ve vergi alacağının değer kaybı önlenebilecektir⁸². Bu itibarla uzlaşma müessesesinin kamu yararı sebebiyle kabul edildiği ileri sürülebilir⁸³. Mükellefler de uzlaşma sonucu daha az vergi ve/veya ceza ödeyeceklerdir. Nitekim tarhiyat sonrası uzlaşmanın getirilme gerekçesi olarak, vergi uyuşmazlıklarının hızla çözülmesi ve bu sayede mükelleflerin hukukî güvenliğe kavuşturulması, kamu alacaklarının çabuk tahsilinin sağlanması ve yargının iş yükünün azaltılması gösterilmiştir⁸⁴. Ancak uzlaşmadan beklenen faydaların gerçekleşmesi, idarenin kurallara katı bağlılığından uzaklaşmasına ve makûl seviyede fedakâr-

⁸¹ ŞAHİNOK Aynur, “Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, *İdare Hukuku ve İdarî Yargı İle İlgili İncelemeler II*, Ankara 1978, s. 224; DOĞAN Battal, “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 137, Şubat 2000, s. 82; YILMAZ E., s. 345.

⁸² SABAN, *Etkinlik*, s. 61; ŞAHİNOK, s. 205, 224, 265; YILMAZ E., s. 346.

⁸³ Anayasa Mahkemesi önüne gelen bir dosya ile ilgili olarak verdiği kararında, vergi ihtilaflarını azaltmada kamu yararı bulunduğunu ifade etmiştir: “*Maddede öngörülen aften yararlanmak için vergi borcu aşlının 300.000 liradan az olması koşulunun getirilmesi, aften yararlanacak mükellefleri, bu sınırı aşanlardan ayırarak bir eşitsizlik izlenimi veriyorsa da, böyle bir farklılaştırmada; vergi ihtilaflarını azaltmak, gerekli inceleme yapılmadan kesilen cezaları kaldırarak adaleti sağlamak, idarenin ve yargının yükünü azaltmak gibi önemli kamu yararları gözetilmiştir. Kanun koyucunun amacı, ayırım yapmak veya imtiyaz tanımak olmayıp, sınırlı bir ayla bu gibi kamu yararını sağlayıcı sonuçlar elde etmektir*”. AyM. 19.03.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, RG. 12.11.1987, S. 19632; Ancak doktrinde bu kararla ilgili olarak yapılan değerlendirmede vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış sebebinin vergi idaresinin hukuka aykırı davranması olduğu belirtilmekte ve “*hukuka uygun davranmayan ya da hukuka aykırı davranmak gibi bir idari pratik geliştiren bir idari yapılanmanın sonuçlarından nasıl kamu yararı çıkarılabilir*” denilmek suretiyle bu durum eleştirilmektedir. Bkz. SABAN Nihal, “Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 18, Yıl 2001, s. 461-462.

⁸⁴ “*Vergi uyuşmazlıklarını hızla çözmek, böylece mükellefleri hukuki güvenliğe kavuşturmak, kamu alacağının mümkün olduğunca çabuk tahsilini sağlamak ve vergi yargısının iş yükünü azaltmak (dava ekonomisi)*”. Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin getirildiği 1963 tarihli 205 sayılı Kanun’un gerekçesi için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Uzlaşma*, s. 310, dn. 3.

lıkta bulunmasına bağlı olduğu ileri sürülmektedir⁸⁵. Çünkü uzlaşma özü itibariyle belli oranda tavize, fedakârlığa dayanmaktadır ve asıl fedakârlık da vergi alacaklısı olarak vergi idaresine düşmektedir⁸⁶.

Uzlaşma bu faydalarına karşın, çeşitli sakıncaları da bünyesinde barındırmaktadır. Uzlaşma konusunda idarenin yetkiye sahip olması, vergilerin kanunîliği ile suç ve cezada kanunîlik ilkesi bağlamında, açıkça anayasaya aykırılık teşkil etmektedir⁸⁷. Gerçekten de vergi almanın devlete tanınan bir hak, yetki veya görev niteliğinde olduğu ve idareye bu hususta tanınan yetkinin ancak bağlı yetki olabileceği⁸⁸ göz önüne alındığında, uzlaşma konusunda idareye tanınan yetkinin, anayasaya aykırı olduğu ve bir bakıma vergi hukukunun özünü zedelediği anlaşılmaktadır.

Uzlaşma, eşitlik ve malî güce göre vergilendirme ilkesine de aykırılık oluşturabilmektedir⁸⁹. Vergisini düzenli ödeyen mükellefler ile ödemeyenler arasında eşitsizlik meydana gelebilmektedir. Hatta vergisini zamanında ödeyen mükellefin pazarlık imkânının bulunmamasına rağmen zamanında ödemeyen mükellefin uzlaşma imkânına sahip olması bile eşitlik ilkesine aykırılık bakımından eleştirilebilir⁹⁰. Vergisini ödemeyip uzlaşma yoluna giden ve sonuçta daha az vergi ödeyen kişi, önemli bir avantaj elde etmiş olacaktır. Böyle bir durum aynı zamanda rekabet eşitsizliğine de yol açmaktadır⁹¹. Ayrıca, benzer durumdaki ki-

⁸⁵ ALİFENDİOĞLU, *Uzlaşma*, s. 61; ŞAHİNOK, s. 262.

⁸⁶ TUNCER Selahattin, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", *İktisat ve Maliye*, C. XXXIV, S. 2, Nisan 1987, s. 72; "VUK'daki uzlaşma kurumu, taraflara otomatik bir karşılıklı "uzlaşma hak ve yükümlülüğü" değil ama, uzlaşma süreci içinde karşılıklı bir "iyi niyet ve işbirliğine açık yaklaşım" içinde olma yükümlülüğü getirmektedir. Hatta... uzlaşma başvurusunda bulunma hakkının sadece mükellef ve/veya ceza muhatabına tanınmış olması temel alınarak, gerekli şartların varlığı halinde burada vergi idaresi için bir "uzlaşmadan kaçınmama ödevi"nin mevcudiyetinden söz etmek mümkündür". BAŞARAN YAVAŞLAR, *Uzlaşma*, s. 318.

⁸⁷ SABAN, *Etkinlik*, s. 55; YILMAZ E., s. 339.

⁸⁸ Bkz. ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 2.

⁸⁹ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 170-171; ÇAĞAN, *Vergilendirme*, s. 139; GÜNEŞ, s. 180; ARIKAN, *Demokratik*, s. 208; ACAR, s. 50; ERDEM Tahir, "Vergi Ceza-larında Uzlaşma Mümkün mü?", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 204, Eylül 2005, s. 81.

⁹⁰ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 259; BAŞARAN YAVAŞLAR, *Uzlaşma*, s. 332.

⁹¹ OZANSOY Ahmet, "Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği", *Yaklaşım*, S. 89, Mayıs 2000, s. 208.

şilerden birinin uzlaşmaya başvurması, diğerinin başvurmaması durumunda da uzlaşma sonucuna göre aralarında bir eşitsizliğin oluşması ihtimali bulunmaktadır. Bu sakıncalar, benzer durumdaki iki kişinin uzlaşma yoluna gidip birinin uzlaşıp diğerinin uzlaşmaması veya her ikisinin de farklı şekilde uzlaşmaları durumlarında da ortaya çıkmaktadır. Çünkü takdir yetkisi dolayısıyla farklı komisyonlardan farklı kararlar çıkması muhtemeldir. Bu gibi durumlarda malî güce göre vergilendirme ilkesi de zedelenebilmektedir⁹².

Uzlaşma görüşmeleri her ne kadar vergiyi toplayan idare başkanlığı ve gözetiminde gerçekleşse de, tarafların eşit durumda olduğunun kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Buna göre, vergi idaresi ve mükellef hukuken eşit konumdadır⁹³. Ancak uygulamanın bu özelliğe biraz ters düştüğü de vurgulanmaktadır⁹⁴.

Uzlaşma müessesesinin kendi içinde de eşitliğe aykırı düzenlemeler bulunabilmektedir. Örneğin usûlsüzlükler tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında yer alırken, tarhiyat sonrası uzlaşma bu yaptırımlar bakımından geçerli değildir. Kesilmiş usûlsüzlük yaptırımlarının uzlaşma dışında bırakılmasının eşitliğe aykırı olduğu belirtilmektedir⁹⁵. Yine tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi incelemesini gerçekleştiren inceleme elemanının uzlaşma komisyonunda yer almaması da bu kapsamda değerlendirilebilir. Çünkü vergi inceleme elemanı konuya hâkim olup, görüşmelerin verimli geçmesine katkı sağlayacaktır⁹⁶.

⁹² Bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 259-260.

⁹³ EROL, *Vergi*, s. 134; KUMRULU, *Uzlaşma*, s. 17.

⁹⁴ “Mükellefin ve/veya ceza muhatabının uzlaşma tutanağına dilediği hususları yazdırmak bir tarafa, bu tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamasının dahi mümkün olmaması, mükellefin ve/veya ceza muhatabının çoğunlukla sadece kendisine yapılan teklifi kabul edip etmeme pozisyonunda olması, burada eşit statüde iki taraf olduğunu kabulü güçleştirmektedir”. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Uzlaşma*, s. 315.

⁹⁵ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Uzlaşma*, s. 317; Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşmanın “birbirinden farklı koşul ve içeriklere sahip kılınarak, uzlaşmadaki zamansal farklılığın –haklı bir neden olmaksızın- içeriksel farklılık doğurmasına yol açılması, eşitlik ilkesine aykırı bir başka durumdur”. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Uzlaşma*, s. 332.

⁹⁶ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Uzlaşma*, s. 320; Uygulamada, büyük emeklerle hazırlanan inceleme raporlarının dikkate alınmaması eleştirilmektedir. Bkz. OZANSOY, *Uzlaşma*, s. 208-209; “Arama(da)bulunmuş, görev almış, arama tutanaklarına imzasına koymuş; ancak, yapılan vergi incelemesinde görev almamış inceleme elemanları, bu inceleme ile ilgili Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu’nda başkan ve

Beyana dayanan tarhiyatlarda beyannamenin ihtirazî kayıtla verilip verilmediğinin dikkate alınmamasının ve kesilen cezalara karşı dahi uzlaşma yolunun kapalı tutulmuş olmasının, uzlaşma müessesesinin amacına ve eşitliğe aykırı olduğu haklı olarak belirtilmektedir. Buna göre, beyanname veren mükellefler, diğer tarhiyat türlerine yol açanlar karşısında bir bakıma cezalandırılmış olmaktadır⁹⁷. Dolayısıyla beyana dayanan tarhiyatlarda da ihtirazî kayıt koymuş olmak şartıyla uzlaşmaya gidilebilmesi imkânı sağlanmalıdır.

Uzlaşmada vergi idaresine takdir yetkisi tanınmaktadır. Uzlaşmada geçerli belli standartların olmaması eşitliğe aykırı durumlar oluşturmaktadır⁹⁸. İdareye, keyfiliğe kayacak ölçüde geniş yetki verilmemesinin şart olduğu vurgulanmaktadır⁹⁹. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2011 yılı faaliyet raporuna göre, merkezî ve koordinasyon uzlaşma komisyonlarınca yürütülen uzlaşma görüşmeleri sonucunda, vergi cezalarının neredeyse tamamında uzlaşma sağlandığı görülmektedir. Vergi asıllarında ise % 90 civarında uzlaşılmış bulunmaktadır¹⁰⁰. Bu yüzden doktrinde haklı olarak yüksek tutardaki vergi ve cezalar için vergi mahkemesinde dava açmadan uzlaşma yoluna gidilmesinde yarar

üye olarak görev alabilirler... Bir tek vergi incelemesini doğrudan gerçekleştiren (yapan inceleme elemanı veya elemanları komisyon başkan veya üyesi olamazlar". EROL Ahmet, "Aramalı Vergi İncelemesinde Aramaya Katılan İnceleme Elemanı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Üyesi Olur mu?", Yaklaşım, S. 204, Aralık 2009, s. 35.

⁹⁷ BAŞARAN YAVAŞLAR, *Uzlaşma*, s. 332.

⁹⁸ OZANSOY, *Uzlaşma*, s. 208; ŞAHİNOK, s. 261.

⁹⁹ ÇAĞAN, s. 138; GÜNEŞ, s. 180; BAŞARAN YAVAŞLAR, *Uzlaşma*, s. 333.

¹⁰⁰

	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşma sonucu ödenecik vergi (%)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza	Uzlaşma sonucu ödenecik ceza (%)
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	37	27	806.732.861	54.634.706	6,77	1.116.580.833	270.000	0,024
Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	72	58	221.019.117	28.674.409	12,97	311.719.905	863.700	0,27
Toplam	109	85	1.027.751.978	83.309.115	8,10	1.428.300.738	1.133.700	0,079

Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 yılı Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews%5Btt_news%5D=2076&tx_ttnews%5BbackPid%5D=718&cHash=a5549320a2, s. 59, (ET. 01.09.2012).

olduğu belirtilmektedir¹⁰¹. Taşra sonuçlarında ise uzlaşma oranları çok daha düşüktür¹⁰².

Uzlaşmanın özü takdir yetkisinin bulunmasını gerektirdiğinden, uzlaşılacak miktarın önceden belirlenmesi mümkün değildir. Ancak, uzlaşma komisyonları pazarlık yaparken takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uygun davranmak zorundadır. Yapacakları pazarlıkta makûl ölçüde fedakârlıkta bulunmalıdırlar. Uzlaşma komisyonu, takdir yetkisine dayanarak bu makûl ölçüyü belirleyecektir¹⁰³.

Uzlaşma müessesesi, vergilerin kanunîliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Ancak, faydaları göz önünde bulundurulmak suretiyle kanunda uzlaşmaya gidilebilmesi kabul edilmiştir. Doktrinde de uzlaşma müessesesine gerek olduğu, bu yüzden kanunîlik ilkesini burada daha yumuşak bir şekilde yorumlamanın mümkün olduğu ileri sürülmektedir¹⁰⁴. Belirtilen eleştiri ve sakıncalarına rağmen, uzlaşma müessesesinin kabul edilmesinde güdülen amaçlar ve bu müessesenin faydaları göz ardı edilmemelidir. Bu bakımdan, takdir yetkisine hâkim olan ilkelere uyulması şartıyla, uzlaşmanın yol açacağı sakıncalar asgarî düzeye indirilebilir¹⁰⁵. Uzlaşma, getirilen kural ve şartlara uygun olarak uygu-

¹⁰¹ KIZILOĞLU Şükrü, “2011’de vergi Cezalarının Yüzde 99.9’u Kaldırıldı”, *Hürriyet*, 14.05.2012.

¹⁰² 2010 yılı taşra teşkilatı tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları:

	Başvuru- lan Dosya Sayısı	Uzlaşıl- an Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşma sonucu ödenen vergi (%)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza	Uzlaşma sonucu ödenen ceza (%)
Tüm Türkiye Toplam	129711	118322	249.043.184	145.676.717	58,49	431.814.346	23.241.220	5,38

Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu, s. 115’den oluşturulmuştur. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf (ET. 01.09.2012).

¹⁰³ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 260.

¹⁰⁴ “Bu çerçevede, hukuk devleti ilkesi içinde yer alan “hukukî güvenlik, hukuki barış, yargı ekonomisi”ni sağlama gibi amaçlarla kanunilik ilkesini burada daha yumuşak bir şekilde yorumlamak mümkündür”. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Uzlaşma*, s. 333.

¹⁰⁵ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 260.

landığında son derece yararlı bir müessese niteliğindedir¹⁰⁶. Fakat uzlaşma müessesesinin yeniden ele alınıp düzenlenmesi, vergi adaletinin sağlanabilmesi bakımından zorunluluk arz etmektedir. Ayrıca yapılacak düzenleme ile uzlaşmanın vergi yargısının yükünü gerçek anlamda hafifletecek bir yapıya kavuşturulması da gerekir.

Buna göre, her şeyden önce, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri miktarlar konusunda alt ve üst sınırlar belirlenmesi ve idarenin takdir yetkisinin bu sınırlar dâhilinde geçerli olması, kanaatimce çok daha isabetli olacaktır. Nasıl ki Anayasa'nın 73. maddesinde Bakanlar Kurulu'na verilecek yetkinin alt ve üst sınırlarının belirtilmesi zorunlu kılınıyorsa, uzlaşmada da böyle bir sınırlamaya gidilmelidir. Böyle bir sınırlama kanunilik ilkesinin özüne de daha uygun olacaktır. Örneğin ilk defa bu müesseseye başvuran bir mükellefin cezasının tamamı ile vergi aslının % 10'una kadar uzlaşmanın mümkün olduğuna dair düzenleme yapılabilir. Daha önce benzer sebeple uzlaşmış bir mükellefle ise vergi aslında uzlaşılmaması ve cezasında da % 75'e kadar uzlaşılmasına izin verilmesi gibi bir düzenleme yapılabilir. Yani, vergi idaresine sınırları belirsiz bir yetki tanınması yerine, çeşitli seçeneklere göre alt ve üst sınırları belli şekilde yetki tanınması gerekir. Uzlaşma komisyonu da bu sınırlar dâhilinde takdir yetkisine hâkim olan ilke ve esaslar doğrultusunda uzlaşmalıdır. Bu sayede ortaya çıkabilecek muhtemel eşitsizlikler (veya bu yönde zihinlerde oluşabilecek tereddütler) önlenebilecektir. Komisyon verdiği kararın gerekçesini de açıklamalıdır. Takdir yetkisini o sınırlar içinde ne yönde kullandığının gerekçesini açıklamasının hukuk devletinin gereklerine daha uygun düştüğü şüphesizdir.

Uzlaşma komisyonlarının kararlarının açıklanması, uygulamada birliğin sağlanması bakımından faydalı olacaktır. Komisyon kararlarının yargı denetimine açılması uzlaşmanın özüne aykırı olsa da¹⁰⁷, ka-

¹⁰⁶ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 260; “Kanaatimizce uzlaşma kurumuna ihtiyaç vardır... teorik olarak, vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı en iyi bilen kimse olan mükelleften tüm açıklığıyla öğrenmesine izin veren yapısıyla uzlaşma, vergilendirme ile ilgili tüm kesimlerin çıkarlarına hizmet edebilecek bir içeriğe sahiptir”. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Uzlaşma*, s. 333.

¹⁰⁷ Uzlaşmanın kendinden beklenen yararların elde edilmesi büyük ölçüde uzlaşılan hususların kesin hüküm niteliğine sahip olmasına bağlıdır. Aksi halde uzlaşma süreci, zaman ve ekonomik kaynak israfına yol açan bir külfet olmanın ötesine

rarların açıklanması eşitliğin sağlanmasına katkıda bulunacaktır. Komisyon kararlarının gelecekteki uygulamaya istikrar kazandırmak açısından, uzlaşan mükellefin hukukî durumunu etkilememek kaydıyla, idarî denetime tâbi tutulması, komisyonların yetkilerini daha dikkatli kullanmasını sağlayacaktır. Kararların açıklanması ve idarî denetim aynı zamanda idarenin keyfî hareket etmesi ihtimalini de engellemiş olacaktır. Her ne kadar mükellefler beğenmedikleri teklifi kabul etmek zorunda değillerse de, komisyonların takdir yetkilerinin denetim dışı kalması önemli bir eksikliktir¹⁰⁸.

Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından birisi olması hasebiyle, vergi uyuşmazlığının çözülmesine yönelik fonksiyon görmektedir. Dolayısıyla uzlaşma müessesesinin de asıl amacı, vergi uyuşmazlıklarının “adil” bir şekilde çözülmesidir. Vergi alacağının biraz fedakârlıkla da olsa kısa sürede hazineye intikal etmesinin sağlanması amacı ise, kanaatimce fer’î niteliktedir. Uzlaşmanın asıl amacının, uyuşmazlığın adil bir şekilde çözümü olduğu dikkate alınarak düzenleme yapılmalıdır.

Doktrindeki bir görüşte uzlaşma müessesesi, vergi yargısının mütemmim cüzü olarak ifade edilmektedir. Ancak uyuşmazlık idare ile mükellef arasında çözümlendiği için uzlaşmanın vergi içtihatlarının doğmasını önlediği de belirtilmektedir¹⁰⁹.

İdarî çözüm yollarının önemine doktrinde de vurgu yapılmaktadır. Buna göre, Almanya örneğinde olduğu gibi, zorunlu idarî başvuru esasının kabul edilmesi halinde –vergi yargısının örgütlenmesi de yeniden ele alınmak şartıyla– vergi uyuşmazlıkları sistemi ideal bir çözüm modeline kavuşmuş olur¹¹⁰. Yargı organlarının yükünü azaltmak suretiy-

geçemeyecektir. Bkz. OKTAR S. Ateş, “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım*, S. 107, Kasım 2001, s. 51.

¹⁰⁸ Bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 262-263.

¹⁰⁹ TUNCER Selahattin, “Üçüncü Oturumla İlgili Tartışmalar”, *VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları*, 21-23 Mayıs 1990 Antalya, s. 148.

¹¹⁰ KUMRULU, *Yargılama*, s. 59; Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde de tebliğden itibaren 15 gün içinde vergi idaresine başvuru zorunluluğu bulunmaktadır. Başvurunun reddi halinde 75 günlük dava açma süresi içinde dava açmak gerekmektedir. Ancak uzlaşma müessesesine yer verilmemiştir. Bkz. KUMRULU Ahmet,

le hukuk geliştirme fonksiyonuna ağırlık tanıyan böyle bir yapılanma, idarî denetim mekanizmalarını işletmenin yanı sıra bireylerin yargıya başvurularına da imkân tanımak suretiyle, hukuk devleti ilkesi açısından bütünlük arz eden bir yapı oluşturacaktır¹¹¹. Gerçekten de zorunlu idarî başvuru şartının getirilmesi, vergi uyuşmazlıklarının elenmesini sağlamak suretiyle vergi yargısının daha rahat bir şekilde görevlerini yerine getirebilmesini sağlayacaktır¹¹². Ülkemiz açısından idarî çözüm yollarından uzlaşmanın zorunlu hale getirilmesi, uzlaşma müessesesi-nin yeniden düzenlenmesi şartıyla, önemli faydalar sağlayacaktır.

İdarî çözüm yolu, miktar itibariyle küçük uyuşmazlıklarda daha çok etkilidir. Büyük miktartlı uyuşmazlıklar çoğunlukla vergi yargısının önüne gelecektir. Bu bakımdan vergi mahkemelerinde tek hakîmle çözümlenecek dava sınırı ya da o sınırın iki katına kadar olan uyuşmazlıklar bakımından zorunlu idarî başvuru (işlemin düzeltilmesi, geri alınması için başvuru veya uzlaşma) yoluna gitme şartı getirilebilir. Bu sayede bugün itibariyle 25000 veya 50000 TL'ye kadar olan uyuşmazlıklar için önce idareye başvurulmuş olacaktır. Tek hâkimle çözümlenme sınırının iki katına kadar olan miktarlar için idarî başvuru zorunluluğunun getirilmesi daha isabetli olacaktır. Bu sayede, sadece Bölge İdare Mahkemeleri'nin değil, Danıştay'ın da iş yükünün azaltılmasına yönelik doğrudan katkı sağlanmış olacaktır. Uyuşmazlıkların çözümlenmesine paralel olarak, vergi yargısının yükünde önemli ölçüde azalma sağlanabilecektir. Bu sayede vergi yargısı da fonksiyonlarını daha iyi bir şekilde yerine getirebilme imkânına kavuşacaktır.

İdarî çözüm yolunun zorunlu olması, mükelleflerin idareyle ister istemez daha yakın temasını sağlamaya da yardımcı olacaktır. Bugün itibariyle çekingen davranan mükellefler vergi idaresiyle bu sayede çok daha yakın ilişki içinde olacaklardır. Böyle bir uygulamanın aynı za-

"Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Sui Generis Bir Model: KKTC Sistemi", Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL'e Armağan, C. 1, Ankara 2009, s. 458-459.

¹¹¹ "Bu sistem ile, idarî aşama, vergi uyuşmazlıkları bakımından hem pratik çözüm yollarını sağlamış olacak, idarî başvuru ile istediği hukukî sonucu elde edemeyen yükümlü konuyu yargıya intikal ettirecektir". Bkz. KUMRULU, *Yargılama*, s. 59.

¹¹² Yargıya gitmeden önce vergi idaresine zorunlu kanunî başvuru düzen altına alındığında, bu başvuru yargı öncesi bir filtre vazifesi görecektir. Ancak böyle bir sistemin oluşturulabilmesi için Maliye Bakanlığı'nın yeniden yapılanmaya gitmesinin şart olduğu belirtilmektedir. Bkz. SABAN, *Etkinlik*, s. 111.

manda mükellef haklarının gelişmesi ve mükelleflerin haklarını arama bilinçlerinin artması bakımından çok olumlu sonuçları olacaktır. Bu bakımdan vergi yargısı ne şekilde örgütlenirse örgütlensin, vergi yargısına başvurmadan önce idarî çözüm yollarına başvuru zorunlu hale getirilmelidir.

B. Vergi Yargının İş Yükü, Örgütlenmesi ve Fonksiyonları Bakımından Değerlendirilmesi

Vergi yargısının çok çalışması ve sahasında içtihatlar oluşturmaması, vergi idaresinin denetimlerinin çoğaltılmasıyla mümkün olabilecektir. Denetim faaliyetlerinin etkili şekilde ve artırılarak sürdürülmesi halinde vergi idaresiyle mükellefler arasında doğal olarak ihtilaflar da artacaktır. Uzlaşma ile halledilemeyen her uyuşmazlık da vergi mahkemelerinin önüne gelecektir. Bu itibarla vergi denetimlerinin artması, aslında vergi yargısının fonksiyonlarını daha iyi bir şekilde yerine getirmesine yol açacaktır. Uyuşmazlık sayısının artması ve çeşitlenmesine paralel olarak geliştirilecek içtihatlarla vergi hukuku da gelişim gösterecektir.

Vergi yargısının taşıdığı büyük önem ve gerektirdiği teknik bilgi, vergi yargısının yapılanmasının ehemmiyetini ortaya koymaktadır. Vergi yargısının etkin bir şekilde fonksiyonlarını yerine getirebilmesi öncelikle, vergi yargısının iyi yapılanmasına bağlıdır.

Türkiye’de vergi yargısının idarî yargı içinde örgütlenmesi, avantajlarının yanı sıra dezavantajları da bünyesinde taşımaktadır. Ancak mevcut örgütlenmenin genel anlamda olumlu olduğu belirtilmektedir¹¹³.

¹¹³ KUMRULU, *Yargılama*, s. 46, 54; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 186; İdare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin aynı yargı içinde yer almasının başta bazı usûl sorunlarına yol açtığı ifade edilmektedir: “*Aynı kaza sistemi içinde idare mahkemelerinin ve vergi mahkemelerini yer alması bazı usul sorunları yaratmıştır. Nitekim başlangıçta, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulanması ile ilgili icra işlemleri vergi mahkemeleri görev alanında iken, daha sonraki tadil ile, sırf vergilemeye ilişkin icra işlemleri vergi mahkemelerinde bırakılmış, diğer alanlardaki parasal icra işlemleri ise idare mahkemeleri görev alanına verilmiştir*”. TEZEL Adnan, “Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı”, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, 21-23 Mayıs 1990 Antalya, s. 112.

Vergi yargısının yapılanmasını değerlendirebilmek için, mevcut yapılanma içinde vergi yargısı organlarının iş yüküne de değinmek gerekir. Bu başlıkta esas itibarıyla resmî olarak açıklanmış son iki yıla (2009 ve 2010) ait veriler ortaya konulacaktır. Karşılaştırma yapabilmek için daha eski yıllara ait veriler de ayrı tablolar halinde belirtilecek ve bu bilgiler doğrultusunda değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır.

Vergi mahkemelerinin 2010 yılına ilişkin iş yükü şu şekilde belirtilebilir¹¹⁴:

VERGİ MAHKEMELERİ İŞ YÜKÜ (1/1/2010 – 31/12/2010)		
		DAVA SAYISI
GELEN İŞ	GEÇEN YILDAN KALAN	76533
	YIL İÇİNDE GELEN	130134
	BOZULARAK GELEN	5795
	TOPLAM	212462
ÇIKAN İŞ	BİRLEŞTİRME	288
	RED	29841
	İPTAL	47957
	KISMEN İPTAL KISMEN RED	15413
	İLK İNCELEME ÜZERİNE DİLEKÇE VE DAVANIN REDDİ MERCİİNE TEVDİİ	12802
	MERCİİ TAYİNİ – BAĞLANTI	893
	KABUL FERAGAT VB. NEDENLERLE KVYO	6527
	DAVANIN AÇILMAMIŞ SAYILMASINA	2771
	AF NEDENİYLE KVYO	2
	RE'SEN İNCELEME ÜZERİNE VERİLEN KESİN KARARLAR	3092
	DİĞER	4205
	TOPLAM	123791
DEVREDEN İŞ		88671

Vergi mahkemelerinin 2009 yılına ilişkin iş yükü ise şu şekildedir¹¹⁵:

¹¹⁴ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/idari/idari13.pdf, (ET. 10.10.2012).

¹¹⁵ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/idari/idari13.pdf, (ET. 10.10.2012).

VERGİ MAHKEMELERİ İŞ YÜKÜ (1/1/2009 – 31/12/2009)		
		DAVA SAYISI
GELEN İŞ	GEÇEN YILDAN KALAN	72177
	YIL İÇİNDE GELEN	110733
	BOZULARAK GELEN	5528
	TOPLAM	188438
ÇIKAN İŞ	BİRLEŞTİRME	165
	RED	31408
	İPTAL	40847
	KISMEN İPTAL KISMEN RED	14126
	İLK İNCELEME ÜZERİNE DİLEKÇE VE DAVANIN REDDİ MERCIİNE TEVDİİ	11623
	MERCİİ TAYİNİ – BAĞLANTI	745
	KABUL FERAGAT VB. NEDENLERLE KVYO	4229
	DAVANIN AÇILMAMIŞ SAYILMASINA	1824
	AF NEDENİYLE KVYO	2
	RE'SEN İNCELEME ÜZERİNE VERİLEN KESİN KARARLAR	3266
	DİĞER	3669
	TOPLAM	111904
	DEVREDEN İŞ	76534

İdare mahkemelerinin iş yükü ile ilgili olan istatistiğe göre¹¹⁶ ise, idare mahkemelerine 2009 yılı içinde 217541 iş gelmiş olup, bunun 127944'ünü yıl içinde açılan davalar oluşturmaktadır. Bu da vergi mahkemeleri ile idare mahkemelerinin iş yükünün dengeli bir görünüm arz ettiğini göstermektedir. Ancak iş yükü açısından kanun yolu aşamasında, ileride ele alınacağı üzere, vergi davaları ile idarî davalar arasında fark oluşmaktadır.

Vergi mahkemelerinin iş yükü, açıklanan son altı yıla ilişkin veriler doğrultusunda şöyle ifade edilebilir:

¹¹⁶ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/idari/idari8.pdf, (ET. 10.10.2012).

VERGİ MAHKEMELERİNE GELEN İŞ						
	GEÇEN YILDAN DEVREDEN	YIL İÇİNDE GELEN	BOZULARAK GELEN	TOPLAM	ÇIKAN İŞ	ÇIKAN İŞİN TOPLAM İŞE ORANI (%)
1/1/2005- 31/12/2005 ¹¹⁷	26965	62941	2583	92489	58511	63,26
1/1/2006- 31/12/2006 ¹¹⁸	33978	74327	3803	112108	71674	63,93
1/1/2007- 31/12/2007 ¹¹⁹	40434	82623	5477	128534	79174	61,59
1/1/2008- 31/12/2008 ¹²⁰	49360	97802	5500	152662	98292	64,38
1/1/2009- 31/12/2009	72177	110733	5528	188438	111904	59,38
1/1/2010- 31/12/2010	76533	130134	5795	212462	123971	58,34

Vergi dava sayısı son altı yıl içinde iki katından fazla artış göstermiştir. Yıl içinde açılan dava sayısı 62941'den 130134'ye çıkmıştır. Toplam iş yükü ise 92489'dan 212462'ye yükselmiştir. Vergi mahkemelerinin iş yükündeki artışa bağlı olarak vergi mahkemelerince karara bağlanan dosya sayısında ise oransal olarak azalış meydana gelmektedir. Davaların karara bağlanması gecikmeye başlamıştır. Toplam dosyaların % 63'ü karara bağlanırken, altı yıl içinde bu oran % 58'lere kadar düşmüştür.

Davaların karara bağlanmasının uzaması, mükelleflerin durumunu etkilemektedir. Vergi hukukunun ekonomi ve ticaretle iç içe olması sebebiyle, mükelleflerin ekonomik ve ticarî ilişkilerinin doğrudan etkilenmesi ihtimali ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan vergi davalarının hızlı bir şekilde karara bağlanması önem taşımaktadır. Mükelleflerin ileriye görüp planlarını yapabilmeleri, işlerini ona göre ayarlayabilmeleri açısından vergi davalarının hızlı bir şekilde karara bağlanması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, davaların karara bağlanma süresi, mükelleflerin

¹¹⁷ <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistikler/1996/idari6.htm>, (ET. 10.10.2012).

¹¹⁸ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2006/idari/vergi1.htm, (ET. 10.10.2012).

¹¹⁹ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2007/idari/vergi1-2007.pdf, (ET. 10.10.2012).

¹²⁰ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2008/vergi/vergi1.pdf, (ET. 10.10.2012).

hukukî güvenliklerini yakından ilgilendirmektedir. Aynı şekilde devlet açısından da vergi alacağının hızlı bir şekilde tahsili hedeflenmektedir. Yargı sürecinin uzaması bu bakımdan da olumsuzluklara yol açmaktadır. Mevcut durum dâhilinde, vergi davalarının karara bağlanma süresinin uzaması, vergi yargısında düzenlemeye gidilmesinin zorunlu olduğunu göstermektedir.

İdarî çözüm yollarına başvurunun zorunlu hale getirilmesi, vergi yargısının iş yükünün azalıp yargılamanın hızlanması bakımından önemli fonksiyon görecektir. İdarî başvurunun zorunlu olacağı tutar bakımından bir sınır getirilmelidir. Bu sınır, tek hâkimle görülecek dava sınırının iki katı olarak belirlenebilir. Bu sayede, gerek Bölge İdare Mahkemeleri'ne ve gerekse Danıştay'a gidecek dosya sayılarının azalması sağlanabilecektir.

Vergi mahkemelerinde yıl içinde açılan ve bozularak gelen davaların konularına göre dağılımına değinmek gerekir. 2010 yılı için vergi davalarının konuları şu şekildedir¹²¹:

¹²¹ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/idari/idari15.pdf, (ET. 10.10.2012).

VERGİ MAHKEMELERİNDE YIL İÇİNDE AÇILAN VE BOZULARAK GELEN DAVALARIN KONULARINA GÖRE DAĞILIMI (1/1/2010 – 31/12/2010)	
DAVA KONUSU	DAVA SAYISI
KAMU ALACAKLARI	1
3100 SAYILI YASA UYGULAMASI	4
TAŞIT ALIM VERGİSİ	12
İŞYERİ KAPAMA	17
AF YASALARI İLE UYUŞMAZLIKLAR	21
ARSA BİRİM DEĞER VERGİSİ	77
ÇEVRE TEMİZLİK VERGİSİ	83
TAM YARGI DAVASI	94
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	158
İHTİYATİ HACİZ-İHTİYATİ TAHAKKUK	176
GİDER VERGİSİ	220
YURTDIŞI ÇIKIŞ YASAĞI	271
VERGİ İADE-MAHSUP TALEBİNE İLİŞKİN OLUMSUZ İŞLEMLER	294
ÜCRETİLİLERE İLİŞKİN VERGİ İADESİ	506
EMLAK VERGİSİ	752
MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	816
HARÇLAR	825
FONLAR	874
DÜZELTME VE ŞİKAYET İŞLEMLERİ	1199
VERGİ ZİYAI	1272
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	1336
BELEDİYE GELİRLERİ	1422
HACİZ	1590
DAMGA VERGİSİ	1752
GEÇİCİ VERGİ	2245
VERGİYE İLİŞKİN İPTAL DAVALARI	2401
KURUMLAR VERGİSİ	4636
GELİR VERGİSİ	10558
STOPAJ	12107
GÜMRÜK VERGİSİ	14965
DİĞER VERGİ DAVALARI	75245
TOPLAM	135929

Vergi mahkemelerinde 2009 yılı içinde açılan ve bozularak gelen davaların konularına göre sayısı ise şu şekildedir¹²²:

¹²² http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/idari/idari15.pdf, (ET. 10.10.2012).

VERGİ MAHKEMELERİNDE YIL İÇİNDE AÇILAN VE BOZULARAK GELEN DAVALARIN KONULARINA GÖRE DAĞILIMI (1/1/2009 – 31/12/2009)	
DAVA KONUSU	DAVA SAYISI
VERGİ CEZALARI	36061
ÖDEME EMRİ	19569
KATMA DEĞER VERGİSİ	17253
GÜMRÜK VERGİSİ	11487
GELİR VERGİSİ	6752
KURUMLAR VERGİSİ	3174
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	3153
STOPAJ	2399
VERGİYE İLİŞKİN İPTAL DAVALARI	2301
GEÇİCİ VERGİ	1809
VERGİ ZİYAI CEZASI	1328
HACİZ	1153
DÜZELTME VE ŞİKAYET İŞLEMLERİ	1000
HARÇLAR	977
MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	920
EMLAK VERGİSİ	792
BELEDİYE GELİRLERİ	753
DAMGA VERGİSİ	742
YURTDIŞI ÇIKIŞ YASAĞI	541
GİDER VERGİSİ	358
FONLAR	223
VERGİ İADE-MAHSUP TALEBİNE İLİŞKİN OLUMSUZ İŞLEMLER	199
İHTİYATİ HACİZ-İHTİYATİ TAHAKKUK	194
ARSA BİRİM DEĞER VERGİSİ	193
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	108
ÇEVRE TEMİZLİK VERGİSİ	70
TAM YARGI DAVASI	30
AF YASALARI İLE UYUŞMAZLIKLAR	29
İŞYERİ KAPAMA	25
ÜCRETLİLERE İLİŞKİN VERGİ İADESİ	6
DİĞER	2662
TOPLAM	116261

2010 yılı istatistiklerinde, önceki yılda yer verilen üç dava konusuna ayrıca yer verilmemiş, bunlar diğer vergi davaları başlığı altında toplanmıştır. Bu dava konuları ve 2009 yılındaki sayıları şu şekildedir:

Vergi cezaları¹²³, 36061; ödeme emri, 19569; katma değer vergisi, 17253; diğer davalar, 2662'dir. Bunların toplamı 75545 olup, 2010 yılı için “diğer vergi davaları” kategorisindeki dava toplamına oldukça yakındır. Dolayısıyla bu dava konularının sayısının 2010 yılında da benzer olduğu ana hatlarıyla söylenebilir. 2010 yılı istatistiğinde diğer vergi davaları başlığı altında ayrıma gidilmeyip 75245 olarak belirtilmesi, 2010 yılı için sağlıklı değerlendirme yapmayı güçleştirmektedir. Ancak 2009 yılında açılan vergi davalarının konularına göre sıralamasıyla 2010 yılındaki sıralama arasında çok büyük farklılıklar bulunmayacaktır.

Dava konularının incelenmesi bakımından, yıl içinde karara bağlanan davalar itibariyle dava konuları ele alınabilir. 2009 ve 2010 yıllarına ilişkin istatistik şu şekildedir:

¹²³ İstatistiklerde vergi cezaları kavramı kullanıldığı için, bu çalışma kapsamında da aynı şekilde kullanılacaktır. Aslında kastedilen, vergi kabahatlerine karşı uygulanan idarî yaptırımlardır.

VERGİ MAHKEMELERİNDE YIL İÇİNDE KARARA BAĞLANAN DAVALARIN TÜRLERİNE GÖRE DAĞILIMI		
DAVA TÜRÜ	(1/1/2009 – 31/12/2009)¹²⁴	(1/1/2010 – 31/12/2010)¹²⁵
VERGİ CEZALARI	33673	32757
ÖDEME EMRİ	18539	20445
KATMA DEĞER VERGİSİ	16259	18360
GÜMRÜK VERGİSİ	12526	11897
GELİR VERGİSİ	7218	8560
KURUMLAR VERGİSİ	3329	3643
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	2092	1965
STOPAJ	2092	8838
VERGİYE İLİŞKİN İPTAL DAVALARI	2018	2421
GEÇİCİ VERGİ	1469	1981
VERGİ ZİYAI CEZASI	1246	1329
HACİZ	1141	1479
DÜZELTME VE ŞİKAYET İŞLEMLERİ	1240	877
HARÇLAR	1228	863
MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	917	819
EMLAK VERGİSİ	677	837
BELEDİYE GELİRLERİ	780	1161
DAMGA VERGİSİ	724	1116
YURTDIŞI ÇIKIŞ YASAĞI	446	424
GİDER VERGİSİ	490	266
FONLAR	185	547
VERGİ İADE-MAHSUP TALEBİNE İLİŞKİN OLUMSUZ İŞLEMLER	186	191
İHTİYATİ HACİZ-İHTİYATİ TAHAKKUK	147	224
ARSA BİRİM DEĞER VERGİSİ	132	141
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	86	91
ÇEVRE TEMİZLİK VERGİSİ	68	80
TAM YARGI DAVASI	37	70
AF YASALARI İLE UYUŞMAZLIKLAR	92	23
İŞYERİ KAPAMA	27	14
ÜCRETİLİLERE İLİŞKİN VERGİ İADESİ	6	378
DİĞER	2833	1999
TOPLAM	111904	123791

¹²⁴ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/idari/idari16.pdf, (ET. 10.10.2012).

¹²⁵ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/idari/idari17.pdf, (ET. 10.10.2012).

Yıl içinde açılan bazı dava konularının sayıları tam olarak tespit edilemese de yıl içinde karara bağlanan davalar, vergi yargısının çoğunlukla uğraştığı iş konuları hakkında bilgi vermektedir. İlk dört sıradaki konular, açıklanan son iki yıl verilerinde de aynıdır. Buna göre vergi cezaları en çok dava edilen konuyu teşkil etmektedir. Ardından sırasıyla ödeme emirleri, katma değer vergisi ve gümrük vergilerine karşı açılan davalar gelmektedir.

Karara bağlanan davaların karar türlerine göre dağılımı da şu şekilde belirtilebilir¹²⁶:

KARAR TÜRLERİ						
	RED	İPTAL (KABUL)	KISMEN İPTAL (KABUL)	TOPLAM	İPTAL VE KISMEN İPTAL KARARLARININ TOPLAMI	İPTAL VE KISMEN İPTAL KARARLARIN TOPLAM KARARA ORANI (%)
1/1/2005- 31/12/2005	10968	28736	5257	58511	33993	58,09
1/1/2006- 31/12/2006	10445	32446	12621	71674	45067	62,87
1/1/2007- 31/12/2007	14914	34122	10252	79174	44374	56,04
1/1/2008- 31/12/2008	23560	36104	10658	98292	46762	47,57
1/1/2009- 31/12/2009	31408	40847	14126	111904	54973	49,12
1/1/2010- 31/12/2010	29841	47957	15413	123791	63370	51,19

Davaya konu vergi idaresi işlemlerinin 2006 yılında % 60'dan fazlası iptal (veya kısmen iptal) edilmiştir. Bu oldukça yüksek bir orandır. Bu oran 2008 yılında % 50'nin altına inmiş ancak son üç yıl içinde tekrar artış eğilimi başlamış ve en son 2010 yılında % 51 olarak gerçekleşmiştir. Ancak kararların yine de yarısının iptal yönünde olduğu dikkate alınırsa, vergi idaresinin yaptığı işlemlerin yarısının hukuka aykırılık taşıdığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak doktrindeki bir gö-

¹²⁶ <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistikler/1996/idari7.htm>; http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2006/idari/vergi2.htm; http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2007/idari/vergi2-2007.pdf; http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2008/vergi/vergi2.pdf; http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/idari/idari17.pdf, http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/idari/idari17.pdf, (ET. 10.10.2012). Tablo, bu internet adreslerinde yer alan verilerden hazırlanmıştır.

rüşte, mükelleflerin vergi mahkemelerine kendilerine çok güvendikleri, kazanacakları olaylarda gittikleri belirtilmekte ve vergi idaresinin bu bağlamda ciddi anlamda dava kazandığının söylenebileceği ileri sürülmektedir¹²⁷. Zaten vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış sebeplerinin temelinde vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinde hukuka uygun davranmaması yatmaktadır¹²⁸. Vergi idaresinin işlemlerinin hukuka uygun olmasına daha fazla dikkat edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Vergi incelemelerindeki hukuka aykırılıklar da bu incelemelere dayanılarak gerçekleştirilecek işlemleri sakatlamaktadır. Vergi incelemelerinde de hukuka daha fazla riayet edilmesi gerekmektedir.

Vergi cezaları ile ilgili iptal kararları üzerinde de durmak gerekir. Son iki yıldan önceki dönemlere ilişkin olarak yayımlanan istatistiklerde vergi cezaları ile ilgili ayrıntılara yer verilmediği için, sadece açıklanan bu son iki yıldaki kararlar esas alınarak bir değerlendirme yapılabilir. Buna göre 2009 ve 2010 yılında vergi cezaları ile ilgili verilen kararlar şu şekilde gösterilebilir¹²⁹:

¹²⁷ “Mükellef daha mahkemeyi gitmeden % 95 oranında (uzlaşıyor) ve olay mahkemeye intikal etmiyor. Dolayısıyla, mükelleflerin vergi mahkemelerinde dava kazanma oranlarını, yalnızca bu verilere bakarak, vergi mahkemelerine intikal eden olaylara bakarak değerlendirecek ciddi bir hata yapmış oluruz diye düşünüyorum. Mükelleflerin vergi mahkemelerine gittikleri olaylar daha çok kendilerine güvendikleri, emin oldukları, kazanacaklarına inandıkları olaylardır; bunda bile, vergi mahkemelerinde, yerel mahkemede % 17,8 oranında ret olduğuna göre, -Danıştay’da da aşağı yukarı aynı oranda bir ret var- yine de vergi idaresinin ciddi anlamda dava kazandığını ifade etmek mümkündür diye düşünüyorum”. KOÇ, Panel, s. 457.

¹²⁸ “Vergi anlaşmazlıklarına baktığımızda ortaya çıkış nedenleri, vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinde hukuka uygun davran(mamasıdır). Bu, gerek idarenin düzenleyici işlemlerinde, gerekse de vergilendirme ile ilgili tarh ve tahakkuk işlemlerinde görülmektedir. Burada şunu sorgulamak gerekiyor, yaptığı işlemlerde hukuka aykırılık karinesi oluşturan bir idarenin, hukuka uygun davranmayan ya da hukuka aykırı davranmak gibi bir idari pratik geliştiren bir idari yapılanmanın sonuçlarından nasıl kamu yararı çıkarılabilir”. SABAN, Vergi Affı, s. 461-462.

¹²⁹ http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/idari/idari17.pdf, http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/idari/idari17.pdf, (ET. 10.10.2012). Tablo, bu internet adreslerinde yer alan verilerden hazırlanmıştır.

	VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN (VERGİ ZİYAI DÂHİL) VERİLEN KARAR SAYISI	VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN VERİLEN İPTAL/KISMEN İPTAL KARARLARI	VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN İPTAL KARARLARININ ORANI
1/1/2009-31/12/2009	34919	19053	% 54,56
1/1/2010-31/12/2010	34086	21764	% 63,85

Vergi cezaları ile ilgili verilen kararların yarıdan fazlası iptal (veya kısmen iptal) edilmektedir. İptal oranlarında hızlı bir artış da gözlemlenmektedir. Buna göre kesilen vergi cezalarının yarıdan fazlası iptal edilmektedir. 2010 yılında vergi cezalarıyla ilgili kararlarının % 63,85'inin iptal (veya kısmen iptal) ile sonuçlanması, üzerinde düşünülmesi gereken bir durumdur. Bunun temel sebeplerinden birini, vergi denetimlerindeki hukuka aykırılıklar oluşturmaktadır. Çünkü kesilecek cezalar çoğunlukla vergi denetimleri sonucunda tespit edilebilecektir. Denetimlerdeki hukuka aykırılıklar giderildiği ölçüde vergi yargısına intikal eden uyuşmazlık sayısında ve iptal kararlarında azalma olacaktır.

Vergi davalarıyla ilgili olarak iptal (ve kısmen iptal) kararlarının oranının azalmasında, davadan feragatleri de ele almak gerekir:

	KABUL FERAGAT VB. NEDENLERLE KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA DAİR KARARLAR	TOPLAM KARARLAR İÇİNDE ORANI
1/1/2006-31/12/2006	2665	% 3,7
1/1/2007-31/12/2007	2742	% 3,5
1/1/2008-31/12/2008	8299	% 8,4
1/1/2009-31/12/2009	4229	% 3,77
1/1/2010-31/12/2010	6527	% 5,27

2008 yılında kabul ve feragatler, önceki yıllardakinin iki katından fazla artış göstermiştir. Bu kabul ve feragatler dolayısıyla iptal kararlarında oransal bir düşüş olduğu anlaşılmaktadır.

2008 yılında iptal kararlarının % 50'nin altına düşmesine, o yılda çıkarılan 5736 sayılı Kanun'un¹³⁰ uygulamasının yol açtığı söylenebilir. Bu kanunun 4. maddesinde, kanun hükmünden yararlanabilmek için açılmış davalardan vazgeçilmesi gerektiği hükmüne bağlanmıştır¹³¹. 2008 yılında kabul, feragat ve benzeri sebeplerle karar verilmesine yer olmadığına ilişkin verilen karar sayısı 8299 olup tüm kararlar içinde % 8,4 oranındadır. Edilen feragatler dolayısıyla iptal kararlarının azaldığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu feragat edilen davalardan önemli bir kısmının da idare aleyhine sonuçlanmasının kuvvetle muhtemel olduğu anlaşılmaktadır. Kanunla getirilen imkânlardan yararlanmak için dava açılmaması veya davadan vazgeçilmesi şartının getirilmiş olması, bir bakıma hak arama hürriyetini zedelemektedir¹³². Alacakların tahsili amacıyla çıkarılan bu düzenlemeler yargının iş yükünü azaltsa da kanaatimce kamu yararına aykırılık oluşturmaktadır.

Vergi yargısının iş yükü ele alınırken, kanun yollarının üzerinde detaylı bir şekilde durmak gerekir. Vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlara karşı itiraz mercii olan Bölge İdare Mahkemeleri'nin iş yükü incelendiğinde ortaya çarpıcı bir durum çıkmaktadır. Bölge İdare Mahkemeleri'nin 2010 yılına ilişkin iş yükü şöyledir¹³³:

¹³⁰ 5736 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun, RG. 20.02.2008, S. 26800.

¹³¹ 5736 sayılı Kanun md. 4: “Mükelleflerin bu madde hükmünden yararlanabilmeleri için tarh edilen vergi, resim, harçlar ve fon payları ile kesilen cezalara karşı dava açmamaları, açılmış davalardan uzlaşma tutanağını imzaladıkları tarihte vazgeçmeleri şarttır. Uzlaşma tutanağını imzalayan mükelleflerce davadan vazgeçme dilekçeleri uzlaşma komisyonuna verilir ve bu dilekçelerin komisyona verildiği tarih, ilgili yargı merciiine verildiği tarih sayılarak dilekçeler ilgili yargı merciiine gönderilir”.

¹³² Anayasa md. 36: “Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir”.

¹³³ http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/idari/idari2.pdf, (ET. 10.10.2012).

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ ESAS DOSYASI İŞ YÜKÜ (1/1/2010 – 31/12/2010)									
		KONULAR	GELEN İŞ				ÇIKAN İŞ		
			GEÇEN YILDAN KALAN	YIL İÇİNDE GELEN	TOPLAM	%	İTİRAZ	KARAR DÜZELTME	DEVREDEN İŞ
GÖNDEREN MAHKEME	İDARE	İTİRAZ	1638	14571	16209	19,8	10982	3208	14190
		BAĞLANTI	47	1955	2002	2,4	1949	0	1949
	VERGİ	İTİRAZ	9368	52324	61692	75,3	34075	11018	45093
		BAĞLANTI	101	918	1019	1,3	1006	0	1006
	GÖREV, YETKİ UYUŞMAZLIĞI		8	521	529	0,7	529	0	529
		DİĞER	560	782	1342	1,8	1256	71	1327
		TOPLAM	13997	62068	76065	100,0	50372	14612	64984

2009 yılına ilişkin iş yükü ise şu şekildedir¹³⁴:

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ ESAS DOSYASI İŞ YÜKÜ (1/1/2009 – 31/12/2009)									
		KONULAR	GELEN İŞ				ÇIKAN İŞ		
			GEÇEN YILDAN KALAN	YIL İÇİNDE GELEN	TOPLAM	%	İTİRAZ	KARAR DÜZELTME	DEVREDEN İŞ
GÖNDEREN MAHKEME	İDARE	İTİRAZ	2153	14852	17005	22,4	11844	3523	15367
		BAĞLANTI	44	1665	1709	2,2	1662	0	1662
	VERGİ	İTİRAZ	11131	43330	54461	71,6	34075	11018	45093
		BAĞLANTI	101	918	1019	1,3	1006	0	1006
	GÖREV, YETKİ UYUŞMAZLIĞI		8	521	529	0,7	529	0	529
		DİĞER	560	782	1342	1,8	1256	71	1327
		TOPLAM	13997	62068	76065	100,0	50372	14612	64984

Bölge İdare Mahkemeleri'nin önceki yıldan kalan dosyalarında 2010 yılında, 2009 yılına göre azalma bulunmaktadır. Ancak yıl için-

¹³⁴ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/idari/idari2.pdf, (ET. 10.10.2012).

de itiraz yoluyla gelen dosya sayısında 2009 yılına göre 8994 adetlik artış bulunmaktadır. Bu artış, bir önceki yıla oranla yaklaşık % 20'lik bir artışa tekabül etmektedir. Bu da Bölge İdare Mahkemeleri'nin vergi davalarına ilişkin iş yükünün arttığını göstermektedir.

Bölge İdare Mahkemeleri'nin işi yükünün 2009'da % 72,9'unu vergi mahkemelerinden gelen dosyalar (itiraz ve bağlantı) oluştururken, 2010 yılında bu oran % 76,7'ye çıkmıştır. Bölge İdare Mahkemeleri'nin vergiye ilişkin iş yükü artış halindedir. Bu bakımdan Bölge İdare Mahkemeleri adeta vergi mahkemelerinin itiraz mercii hüviyetine bürünmüş gibidir.

Bölge İdare Mahkemeleri'nin vergi davalarına ilişkin son altı yıla ait iş yükü şu şekildedir¹³⁵:

BİM İŞ YÜKÜ (VERGİYE İLİŞKİN İTİRAZ VE BAĞLANTI DÂHİL TOPLAM)				
	GEÇEN YILDAN KALAN	YIL İÇİNDE GELEN	TOPLAM	BİM İŞ YÜKÜNE ORANI(%)
1/1/2005-31/12/2005	7377	29327	36704	48,2
1/1/2006-31/12/2006	10806	31028	41834	50,5
1/1/2007-31/12/2007	11840	34680	46520	49,3
1/1/2008-31/12/2008	10920	42053	50273	50,4
1/1/2009-31/12/2009	11232	44248	55480	72,9
1/1/2010-31/12/2010	9464	53242	62711	76,6

Bölge İdare Mahkemeleri'nin iş yükü içinde vergi davalarının ağırlığı giderek artmaktadır. Açıklanan son altı yıllık süreç içinde, itiraz yoluyla gelen vergi davalarının oranı % 50'lerden % 75'lere çıkmıştır. Bölge İdare Mahkemeleri adeta sadece vergi yargısına ait bir itiraz mercii niteliğine bürünmüştür.

¹³⁵ <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistikler/1996/idari2.htm>; http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2006/idari/bolid1.htm; http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2007/idari/bolid1-2007.pdf; http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2008/bolgeidare/bolgeidare1.pdf; http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/idari/idari2.pdf; http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/idari/idari2.pdf, (ET. 10.10.2012). Tablo, bu internet adreslerinde yer alan verilerden hazırlanmıştır.

05.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6352 sayılı Kanunla¹³⁶, 2576 sayılı Kanun'un tek hâkimle çözümlenecek davaları düzenleyen 7. maddesinde değişiklik yapılmış ve söz konusu parasal sınır yükseltilmiştir. Yapılan değişiklikle, toplam değeri 25000 TL'yi aşmayan davaların tek hâkimle çözümleneceği hükme bağlanmıştır. Değişiklikten önce 2012 yılı için geçerli miktar 9230 TL idi. Dolayısıyla yapılan düzenlemeyle, parasal sınırdan iki katından fazla artış meydana gelmiştir. Kanun tasarısında bu sınırın 50000 TL'ye çıkarılması öngörülmüyordu¹³⁷. Tasarının idarî yargı ile ilgili yapılan değişikliklerin genel gerekçesinde, Danıştay'ın iş yükünün azaltılması ve bu suretle Danıştay'a gerçek bir temyiz ve içtihat mahkemesi sıfatının kazandırılmasının amaçlandığı ifade edilmektedir¹³⁸. Ayrıca ülkemizde tek hâkimle görülen davaların sayısının düşük kaldığı, bu sayının artırılıp davaların daha hızlı karara bağlanmasının hedeflendiği de vurgulanmaktadır¹³⁹.

Tek hâkimle çözümlenecek davalara ilişkin sınırın artırılması Danıştay'ın iş yükünü hafifletme ve ona gerçek bir temyiz ve içtihat

¹³⁶ 6352 Sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun, RG. 05.07.2012, S. 28344.

¹³⁷ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Vergi Mahkemelelerinde Tek Hâkimle Çözümlenecek Davalara İlişkin Sınırı Artıran Kanun Tasarısı Hükümünün Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, Yıl 2012, S. 2, s. 217 vd.

¹³⁸ "Bu değişikliklerin yürürlüğe girmesiyle birlikte, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin ihlal kararı verdiği bazı sorunların giderilmesi, Danıştayın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davaların azaltılması, iş yükünün hafifletilmesi, Danıştayın gerçek bir temyiz ve içtihat mahkemesi hüviyetini kazanabilmesi, bir kısım kararların heyet kararına gerek olmaksızın, üye hakim tarafından alınabilmesi, yargılama sürelerinin kısaltılması sağlanacaktır". <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2012/ocak/kanuntasarisison/tasarison.pdf>, s. 27, (ET. 05.02.2012); ÜSTÜN, *Tek Hâkim*, s. 221.

¹³⁹ "Maddeyle, idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından görülecek davalara ilişkin parasal sınır yeniden düzenlenmektedir. İdari yargı sisteminden büyük ölçüde esinlendiğimiz Fransa'da ilk derece yargılamasında davaların yaklaşık 2/3'ü tek hâkim tarafından yürütülmektedir. Ülkemizde ise ilk derece mahkemelelerinde tek hâkimle görülen davaların sayısı oldukça düşük kalmaktadır. Düzenlemeyle tek hâkim tarafından karara bağlanacak dosyaların sayısı artırılmaktadır. Bununla davaların daha hızlı karara bağlanmasının mümkün olacağı değerlendirilmektedir". <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2012/ocak/kanuntasarisison/tasarison.pdf>, s. 34-35, (ET. 05.02.2012).

mahkemesi sıfatı kazandırmaya yönelik olumlu etkiler sağlayacaktır. Ancak bu düzenleme ilk etapta, Danıştay'ın iş yükünden ziyade, doğrudan Bölge İdare Mahkemeleri'nin iş yükü üzerinde etkili olacaktır. Özellikle tek hâkimle çözümlenecek sınırın 25000 TL'ye çıkarılması, Bölge İdare Mahkemeleri'nin vergiye ilişkin iş yükünü daha da artıracaktır. İdarî davalara ilişkin iş yükünde de artış meydana gelecekse de, vergi uyuşmazlıklarının çoğunlukla parasal sınırla ilişkili olması sebebiyle tek hâkimle görülecek vergi davalarındaki artış çok daha fazla olacaktır. Birkaç yıl içinde tahminimce Bölge İdare Mahkemeleri'nin iş yükünün % 90 civarını vergiye ilişkin dosyalar oluşturacaktır.

Bölge İdare Mahkemeleri'nin iş yükünün daha dengeli hale getirilmesi gerekmektedir. Bu noktada kanımca idarî çözüm yollarının zorunlu hale getirilmesi önemli rol oynayacaktır. Tek hâkimle çözümlenecek dava sınırı veya bu sınırın iki katına kadar olan uyuşmazlıklar bakımından zorunlu idarî başvuru aşaması getirilmelidir. Bu sayede gerek vergi mahkemelerinin ve gerekse de Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay'ın iş yükü önemli ölçüde azalacaktır.

Temyiz mercii olan Danıştay'ın iş yükü de 2010¹⁴⁰ ve 2009¹⁴¹ yılları için sırasıyla şu şekilde belirtilebilir:

¹⁴⁰ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/danistay/danistay1.pdf, (ET. 10.10.2012).

¹⁴¹ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/danistay/danistay1.pdf, (ET. 10.10.2012).

DANIŞTAY İŞ YÜKÜ (1/1/2009 – 31/12/2009)							
	GELEN İŞ						
DAİRELER	GEÇEN YILDAN DEVREN GELEN	YIL İÇİNDE GELEN	TOPLAM	ÇIKAN İŞ	GELECEK YILA DEVİR	ÇIKANIN GELENE (%)	M*
İDARİ DAVA DAİRELERİ G.K.	5652	4170	9822	4659	5163	47,4	441
VERGİ DAVA DAİRELERİ G.K.	503	731	1234	813	421	65,9	215
BİRİNCİ	250	1740	1990	1813	177	91,1	43
İKİNCİ	7492	6450	13942	5020	8922	36,0	515
ÜÇÜNCÜ	5459	6272	11731	4555	7176	38,8	420
DÖRDÜNCÜ	8488	9500	17988	7259	10729	40,4	413
BEŞİNCİ	11618	7916	19534	8047	11487	41,2	521
ALTINCI	18056	16100	34156	13127	21029	38,4	481
YEDİNCİ	8953	9539	18492	5845	12647	31,6	505
SEKİZİNCİ	11091	10979	22070	8320	13750	37,7	463
DOKUZUNCU	8012	10005	18017	5424	12593	30,1	481
ONUNCU	14203	16909	31112	11667	19445	37,5	424
ONBİRİNCİ	20739	9010	29749	11205	18544	37,7	700
ONİKİNCİ	11481	9449	20930	7802	13128	37,3	514
ONÜÇÜNCÜ	17397	7434	24831	11403	13428	45,9	589
DAİRELER T.	143239	121303	264542	101487	163055	38,4	495
TOPLAM	149394	126204	275598	106959	168639	38,8	491
* Ortalama görülme süresi (Gün). Dosyanın daireye gelişi ile daireden çıkışı arasında geçen zaman.							

Danıştay'ın vergiye ilişkin iş yükünü tam olarak ortaya koyabilmek için 3, 4, 7 ve 9. Daireler ile Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun iş yükünü incelemek gerekir. Bu daireler ile ilgili ayrıntılı sayılar sadece 2007-2009 ve 2010 yıllarına ilişkin olarak bulunmaktadır.

DANIŞTAY İŞ YÜKÜ (VDDK İLE 3-4-7 VE 9. DAİRELER TOPLAMI)			
	VERGİ DAVA SAYISI	DANIŞTAY TOPLAM İŞ YÜKÜ	VERGİ İŞ YÜKÜNÜN TOPLAM İŞ YÜKÜNE ORANI
1/1/2007-31/12/2007 ¹⁴² (TEMYİZEN)	43117	189271	% 22,78
1/1/2009-31/12/2009	67462	275598	% 24,47
1/1/2010-31/12/2010	84821	297841	% 28,47

¹⁴² http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2007/danistay/dans1-2007.pdf, (ET. 10. 10.2012).

Danıştay'ın vergiye ilişkin iş yükü, idarî davalardakine göre daha düşüktür. Danıştay'ın iş yükünün yaklaşık dörtte biri vergiye ilişkin dosyalardan oluşmaktadır. Ancak, son yıllarda vergiye ilişkin iş yükünün oransal olarak hızlı bir artış halinde olduğu görülmektedir.

2009 yılında vergi dava sayısı 67462 iken, idarî dava sayısı 208136'dır. 2010 yılında vergi dava toplamı 84821 iken, diğer idarî dava dosya toplamı 213020 olarak gerçekleşmiştir. Gelen vergi dosya sayısı bir sene içinde 17359 artmıştır. Danıştay'a gelen vergi dosya sayısının artış oranı % 25,73'tür. Oysa aynı dönemde idarî dosya sayısı 4884 adet artmıştır ki artış oranı sadece % 2,34'tür.

Danıştay'ın vergiye ilişkin iş yükündeki artış oranı çok yüksektir. Tek hâkimle çözümlenecek davalara ilişkin miktarın 25000 TL'ye çıkarılmasıyla Danıştay'ın vergi davalarına ilişkin iş yükü önemli ölçüde düşecektir. Ancak sonrasında bu oranın artacağı kesindir. Önümüzdeki dört, beş senede tekrar 2010 yılındaki oranlara çıkabilecektir. Bu yüzden vergi uyuşmazlıklarında ilişkin idarî başvurunun zorunlu hale getirilmesi gibi yapısal değişikliklerin hayata geçirilmesi gerekmektedir.

Vergi yargısında kanun yollarına ilişkin iş yükünün ağırlığı hakkında değerlendirme yaparken, Danıştay ile Bölge İdare Mahkemeleri'ne giden dosya sayılarının toplamını ve oransal dağılımını da ortaya koymak lâzımdır. Kanun yoluna giden vergi dosyaları şu şekilde belirtilebilir:

VERGİ YARGISINDA KANUN YOLLARI İÇİNDE İŞ YÜKÜ DAĞILIMI					
	Bölge İdare Mahkemelerine İtiraz Yoluyla Giden Vergi Dosyaları	Kanun Yolları İçinde BİM İş Yükü Oranı	Danıştay'a Temyiz Yoluyla Giden Vergi Dosyaları	Kanun Yolları İçinde Danıştay'ın İş Yükü Oranı	TOPLAM
1/1/2007-31/12/2007	46520	% 51,89	43117	% 48,10	89637
1/1/2009-31/12/2009	55480	% 45,12	67462	% 54,87	122942
1/1/2010-31/12/2010	62711	% 42,50	84821	% 57,49	147532

Vergi davalarına ilişkin kanun yolları içinde Danıştay'ın ağırlığı her geçen yıl artmaktadır. Son beş yıl içinde Danıştay'ın vergi dosyaları ile ilgili kanun yolları içindeki ağırlığı % 48'lerden % 57'ye kadar yük-

selmiş bulunmaktadır. İş yükünün artmasına paralel olarak, Danıştay aslî fonksiyonlarından olan içtihat oluşturma fonksiyonunu lâıyıkıyla yerine getirmekten uzak olacaktır. Bu da vergi hukukunun gelişimi bakımından sakıncalıdır. Danıştay'ın vergiye ilişkin iş yükünün azaltılması gerekmektedir. Tek hâkimle çözümlenecek davalara ilişkin sınırın artırılmasıyla Danıştay'a gelecek vergi dosyalarının önemli bir kısmı Bölge İdare Mahkemeleri'ne gidecektir. Bu durum Danıştay'ın iş yükü açısından olumlu olacaktır. Ancak bu sefer de Bölge İdare Mahkemeleri'nin iş yükünde bir dengesizlik meydana gelecektir. Hali hazırda Bölge İdare Mahkemeleri'nin idarî davalara ilişkin iş yükü nisbî olarak çok düşük kalmaktadır.

Bölge İdare Mahkemeleri'nin iş yükünün artmasının beraberinde getireceği önemli bir diğer olumsuzluk, bu mahkemelerin kararlarına karşı gidilecek bir yol bulunmamasından kaynaklanacaktır. Çünkü bu mahkemelerin iş yükünün artmasıyla, farklı Bölge İdare Mahkemeleri'nce benzer konularda verilen kararların birbiriyle çelişmesi ihtimali de artacaktır. Benzer konuda farklı Bölge İdare Mahkemeleri'nce farklı kararlar verilebilecektir. Doktrinde, aynı konuda benzer şartlar altında farklı kararlar verilmesinin adalet kavramını zedeleyeceği ifade edilmekte ve içtihatlar arasındaki aykırılıklara karşı Danıştay'a temyiz yoluna gidilebilmesi imkânının getirilmesi önerilmektedir¹⁴³. Kanaatimce, Bölge İdare Mahkemeleri'nin içtihatlarının birleştirilmesi Danıştay

¹⁴³ “Bölge idare mahkemelerinin itiraz mercii olarak uyusmazlığı kesin olarak sonuçlandırmaları nedeniyle 25 bölge idare mahkemesi arasında aynı hukuki konuya ilişkin verilen kararlar arasındaki farklılıklar ile Danıştay içtihatlarına aykırılıkların nasıl giderileceği hususunda Usul Yasamızda bir düzenleme mevcut bulunmamaktadır. Kanun yararına bozma müessesesi bu sakıncayı ortadan kaldırıcı nitelikte değildir. Çünkü kanun yararına bozma sonucunda bozulan kararın hukuki sonuçları ortadan kalkmamaktadır. Bu da aynı bakanlığın ortak uygulamasından değişik illerde doğan uyusmazlıklarda farklı kararlar alınmasını ve buna bağlı farklı hukuki sonuçları doğuracak niteliktedir. Aynı konuda şartlarda değişiklik olmaksızın farklı kararların mevcudiyetinin adalet kavramını zedeleyeceği aşikardır. Bunu gidermek için aynı hukuki nedenden kaynaklanan uyusmazlıklarda, bölge idare mahkemelerince verilen kararlarda birbirine veya Danıştay içtihatlarına aykırılık halinde tarafların veya kararı veren idare ve vergi mahkemesinin başvurusunu Danıştay Başsavcılığının uygun görmesi üzerine Danıştay'ın ilgili dairesine bu kararı temyiz etme imkanı tanınması uygun bir çözüm teşkil edecektir”. YET Orhun, “İdari Yargıda Yapısal Değişim”, 2001 Yılı İdari Yargı Sempozyumu, <http://www.danistay.gov.tr/4-IDARI%20YARGIDA%20YAPISAL%20DEGISIM.htm>, (ET. 10.10.2012).

tarafından yerine getirilmelidir¹⁴⁴. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, Bölge İdare Mahkemeleri'nin kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görülmesi halinde de, içtihatların birleştirilmesi konusunda yetkili olmalıdır¹⁴⁵. Bölge İdare Mahkemeleri'nin içtihatlarının birleştirilmesi konusunda bir düzenlemeye gidilmediği takdirde, vergi yargısının fonksiyonlarını lâyıkıyla gerçekleştirebilmesi mümkün olamayacaktır.

Danıştay'da davaların karara bağlanma sürecinin yavaş işlediği anlaşılmaktadır. Çıkan davaların oranının gelen davaların ancak 2009 yılında % 38,8'ini, 2010 yılında ise % 34,9'unu karşılaması bu durumu göstermektedir. Vergi dosyalarında ise bu oran daha da düşmektedir. Ayrıca vergi dosyalarının ilgili daireden çıkışı ortalama 500 günü geçmektedir. Uzun süren yargılama, hukukî güvenlik ilkesine açıkça aykırılık oluşturmaktadır. Davaların geç sonuçlanması, adaleti zedelemektedir¹⁴⁶. Yargılama sürecinin uzaması, mükelleflerin ticarî itibarlarını zedeleyeceği gibi onları maddî ve manevî olarak sıkıntıya da sokacaktır. Danıştay'ın iş yükünün azaltılmasına yönelik düzenlemeler, dava sürelerini de kısaltacaktır. Bu sayede iş hayatında olması gereken belirlilik de sağlanabilecektir. Vergi yargısının hızlandırılması için bir an evvel gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi yargısının yeniden yapılandırılması, yargılama sürelerinin kısılmasını da sağlamak suretiyle adalete hizmet edecektir.

Vergi mahkemelerinin yapılanmasını incelerken, ceza mahkemelerinde yargılanan vergi suçları ile ilgili bilgilere de değinmek gerekir. Ceza mahkemelerinde yargılanacak suçların uzmanlık gerektirmesi,

¹⁴⁴ ÜSTÜN, *Tek Hâkim*, s. 228.

¹⁴⁵ 2575 Sayılı Danıştay Kanunu'nun 39. maddesinde İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun görevleri şu şekilde düzenlenmiştir: "*İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir*".

¹⁴⁶ KARAKOÇ, *Hukukî Nedenler*, s. 105; "*Gerçekten uzamasının bir çok nedenleri var. Bu nedenlerin bir kısmı idari yargının kendi yapısından kaynaklanıyor, bir kısmı idareden kaynaklanıyor, bir kısmı da davacıların bu konudaki bilinçsizliklerinden kaynaklanıyor*". Bkz. CANDAN Turgut, "İkinci Oturumla İlgili Tartışmalar", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004 Antalya, s. 177.

gerek savcılar ve gerekse ceza hâkimleri için zorluk oluşturmaktadır. Özel araştırma yapmaları gerekmektedir. Bu suçlarla ilgili olarak Cumhuriyet Başsavcılıklarınca açılan soruşturmaların sonuçlarına göre dağılımı 2009¹⁴⁷ ve 2010¹⁴⁸ yılı için şu şekildedir:

Vergi Usul Kanunu	Kovuşturmaya yer olmadığı	%	Kamu Davası Açılması	%	Diğer kararlar	%	Toplam şüpheli sayısı
2009	1426	% 11,3	9819	% 78	1346	% 10,7	12591
2010	1526	% 10,4	11150	% 75,9	2005	% 13,7	14681

Ceza mahkemelerine özel kanunları uyarınca açılan davaların suç türü ve sayısına yönelik bir istatistiğe göre Vergi Usul Kanunu'na aykırılık teşkil eden suç sayısı 16354 olup özel kanunlar uyarınca ceza mahkemelerine açılan dava sayısının % 1,5'ini oluşturmaktadır. 2009 yılı içinde açılan davaların sayısı ise 14874 olup, özel kanunlar uyarınca ceza mahkemelerine açılan davaların % 1,4'ünü teşkil etmektedir¹⁴⁹.

Ceza mahkemelerinde 2011 yılı içinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre açılan davaların suç türüne ve kararlarına göre dağılımı şu şekildedir¹⁵⁰:

2011 İlgili madde	Mahkûmiyet	Beraat	Diğer	Toplam Sanık
353	3	4	1	8
359/a-1	202	102	236	540
359/a-2	2122	1784	1954	5860
359/b-1	5279	1721	3085	10085
359/b-2	195	170	247	612
362	25	15	36	76
363	2	3	17	22
TOPLAM	7828	3799	5576	17203

¹⁴⁷ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/Savcilik/Savcilik5.pdf, (ET. 10.10.2012).

¹⁴⁸ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/Savcilik/Savcilik7.pdf, (ET. 10.10.2012).

¹⁴⁹ http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/ceza/ceza8.pdf; http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/ceza/ceza8.pdf, (ET. 10.10.2012).

¹⁵⁰ <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/2011-ÖZEL%20karar.pdf>, (ET. 10.10.2012).

2010 yılı içindeki dağılım ise şöyledir¹⁵¹:

2010 İlgili madde	Mahkûmiyet	Beraat	Diğer	Toplam Sanık
353	6	2	3	11
359/a-1	152	83	243	478
359/a-2	1799	844	1947	4590
359/b-1	4107	1425	3735	9267
359/b-2	132	74	243	449
362	28	19	22	69
363	11	5	19	35
5/5	0	0	2	2
TOPLAM	6235	2452	6214	14901

Açıklanan son altı yılın verilerine göre, ceza mahkemelerine Vergi Usul Kanunu'na aykırılıktan dolayı açılan davalarda verilen kararlar ile toplam sanık sayıları şu şekildedir¹⁵²:

Vergi Usul Kanunu	Mahkûmiyet	Beraat	Diğer kararlar	Toplam Sanık
2006	4236	1270	3260	8766
2007	4012	1995	3578	9585
2008	3744	1468	5425	10637
2009	5882	1820	5572	13274
2010	6235	2452	6214	14901
2011	7828	3799	5576	17203

2009 yılı içinde vergi mahkemelerinde açılan (veya bozularak gelen) vergi cezalarına ilişkin dava sayısının (vergi ziyai dâhil) 37389 olduğu göz önünde bulundurulursa, ceza mahkemelerinde görülen vergi suçlarına ilişkin davaların sayısının çokluğu daha iyi anlaşılır.

Ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçlarının da uzmanlık alanı itibariyle vergi mahkemelerinin görev alanına dâhil edilmesi ge-

¹⁵¹ <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/ozelkanunkararverilen2010.pdf>, (ET. 10.10.2012).

¹⁵² http://www.adliscil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/ac_cik/2006%20ACILAN%20KARAR_CEZA/ÖZELKKARAR_TÜM_2006_TÜR.pdf; http://www.adliscil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/ac_cik/ÖZELKKARAR_TÜM_2007_TÜR.htm; http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2008/ceza/ceza18.pdf; http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/ceza/ceza17.pdf, (ET. 10.10.2012). Tablo, bu internet adreslerinde yer alan verilerden hazırlanmıştır.

reği, bu sayısal ifadelerden daha iyi anlaşılmaktadır. Vergi mahkemele-
rinin vergi suçlarına ilişkin davalara da bakmaları, iş yükünü kaçınıl-
maz olarak artıracaktır. Ancak vergide adaletin tam anlamıyla sağlana-
bilmesi için kanaatimce böyle bir düzenlemenin, vergi yargısının yeni-
den yapılmasına bağlı olarak, mutlaka gerçekleştirilmesi gereklidir.

Ceza mahkemelerinde, vergi suçlarıyla ilgili bir ihtisaslaşma olma-
dığından, gerek hâkimlerin ve gerekse de savcılarının sıkıntı yaşadıkları
bir gerçektir. Vergi suçlarına ilişkin davaların adli yargıda görülmesi,
konunun uzmanı olmayan adli yargı hâkimlerince dosyaların karara
bağlanması anlamına gelmektedir. Elbette adli yargı hâkimlerinin her
konuda uzman olması gerekmemektedir. Ancak bu durum, vergi ceza-
larına ilişkin dosyalarda bilirkişilerin ağırlığını artırmaktadır. Dolayı-
sıyla bu davaların vergi mahkemelerinde görülmesi çok daha isabetli
olacaktır.

Adli yargı ile vergi yargısı arasındaki ilişkinin kopuk olduğu dokt-
rinde belirtilmektedir¹⁵³. Buna göre örneğin, kaçakçılık suçlarında vergi
ziyayı şartı aranmadığı için iki yargı kararı arasında uyumsuzluk ortaya
çıkabilmektedir¹⁵⁴. Ayrıca zamanaşımı hükümleri arasında da uyum-
suzluk bulunmaktadır¹⁵⁵. Vergi suçlarının yargılanması görevinin adli
yargı yerine vergi mahkemelerine verilmesi, uygulamadaki sorunların
ortadan kaldırılması bakımından önemli fonksiyon görecektir. Vergi
yargısının bu konuda yetkili olması, –vergi yargısının yeniden yapı-
landırılmasına bağlı olarak– kişilerin hukukî güvenlikleri bakımından
daha uygun olacaktır.

¹⁵³ DOĞRUSÖZ M. Bumin, “Vergi Ceza sistemine Yönelik Eleştiriler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 233, Şubat 2008, s. 99.

¹⁵⁴ “İki yargı arasında şu anda ilişki kopuk olduğu için vergi ziyayı aranmaması dolayı-
sıyla ceza mahkemesinin vergi mahkemesini beklememesidir. Dolayısıyla neticede
uyumsuz sonuçlarla karşılaşabiliyoruz. Örneğin Vergi Mahkemesi tarhiyatı iptal
ediyor, Danıştay onuyor ama Ceza Mahkemesi mahkûm ediyor veyahutta tam tersi
mekanizma işliyor. Hâlihazırda bildiğimiz bir olayda Vergi Mahkemesi onaylamış,
Danıştay’dan henüz onama veya bozma kararı gelmemiş ancak kişi Ceza Mah-
kemesinde beraat etmiştir. Şimdi diyelim ki Vergi Mahkemesi kararını Danıştay
onadı. Peki, üç kat vergi ziyayı cezasını nasıl düzeltereğiz? Üç kat vergi ziyayı cezası-
nın tek kata indirileceğine dair kanun yolu ne yazık ki bulunmuyor”. DOĞRUSÖZ,
Ceza, s. 99.

¹⁵⁵ “Zamanaşımının son yılında ceza hukuku bakımından zamanaşımına uğrama,
vergi hukuku açısından zamanaşımına uğramama durumları ile karşı karşıya ka-
lınabilmektedir”. Bkz. DOĞRUSÖZ, Ceza, s. 98.

Vergi suçlarının yargılaması adlî yargı yerine vergi mahkemelerine alındığında, vergi yargılama hukukuna ilişkin olarak ayrı bir Vergi Yargılama Kanunu'nun çıkarılması gerekecektir. Vergi yargılamasına ilişkin olarak dağınık halde bulunan kurallar bir araya getirilmeli ve vergi suçlarının yargılama usûlüne ilişkin hükümler de düzenlenmelidir.

Arama konusunda karar verme yetkisinin de sulh hâkiminden alınıp vergi hâkimine verilmesinin doğru olacağına dair doktrinde görüş bulunmaktadır. Buna göre, sulh ceza hâkimi vergi konusunda yeterli bilgiye sahip olmadığından kolayca arama kararı verebilmektedir¹⁵⁶.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, vergi yargısının ayrı bir yargı kolu olarak örgütlenmesinin, bu alana ilişkin uyuşmazlıkların etkin şekilde çözülmesini sağlayacak en ideal çözüm yolu olduğu görünmektedir^{157, 158}. Bu yargı organına ilişkin kurul halinde çalışan ilk derece vergi mahkemeleri olmalıdır. Arada istinaf mahkemeleri olan Bölge Vergi Mahkemeleri bulunmalıdır. Temyiz mercii olarak ayrı bir Yüksek Vergi Mahkemesi düşünülmelidir. Uzmanlık alanı vergi olan hâkimlerden

¹⁵⁶ Bkz. FURTUN, *Tartışmalar*, s. 316.

¹⁵⁷ Son zamanlarda, borsadaki manipülasyon iddialarının da etkisiyle, malî suçlara bakacak ihtisas mahkemeleri kurulmasına yönelik girişimler bulunmaktadır. Bkz. <http://www.ekonomitimes.com/?p=5816>, (ET. 24.10.2011). Nitekim doktrindeki bir görüşte, ekonomik kamu hukuku alanındaki uyuşmazlıkların zorunlu olarak özel hukuk ve kamu hukuku ayrımı konusunda yeni bir yaklaşım gerektirdiği ifade edilmektedir. Bkz. KUTLU GÜRSEL Meltem, "İdari Yargının Görev Alanı ve Borsa Uyuşmazlıkları", *2000 Yılı İdari Yargı Sempozyumu*, <http://www.danistay.gov.tr/13-IDARI%20YARGININ%20GOREV%20ALANI%20VE%20BORSA%20UYUSMAZLIKLARI.htm>, (10.10.2012). Ayrı bir vergi yargısı sistemi kurulduğunda, bu şekildeki ihtisas konularına da bakabilecek nitelikte olmalıdır. Doktrinde de konuya ilişkin ayrı yargı yeri kurulması konusunda öneri bulunmaktadır: "*Vergiden başka diğer malî uyuşmazlıkları da kapsayan bağımsız bir "Malî Yargı"nın kurulması ve özellikle Danıştay'ın tamamen teknik olan bu mahkemelerin temyiz mercii olmaktan kurtarılması da düşünülebilir*". ODYAKMAZ Zehra, "İdari Yargı ile İlgili Öneriler", *2001 Yılı İdari Yargı Sempozyumu*, <http://www.danistay.gov.tr/10-IDARI%20YARGI%20ILE%20ILGILI%20ONERILER.htm>, (ET. 10.10.2012).

¹⁵⁸ Nitekim 1961 Anayasası'nın hazırlık devresinde, vergi reform komisyonu tarafından hazırlanan bir raporda Almanya'da uygulanmakta olan malî yargı sisteminin kabulünün uygun olacağı yer almaktaydı. Raporda vergi uyuşmazlıklarının bir ön uzlaşma safhasından geçmesi, bu aşamadan sonra iki dereceli bağımsız malî mahkemelerin bulunması, bu bağlamda Bölge Maliye Mahkemelerinin ihdas edilmesi ve üst yargı organı olarak bir Malî Yargıtay'ın kurulması önerilmekteydi. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. TURGAY Recep, "Türkiye'de Mali Kaza'nın Bugünkü Durumu", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Yıl 1962, S. 8, s. 197.

teşekkül edecek ayrı bir vergi yargısı sistemi, vergi hukukunun gelişimine büyük bir ivme kazandıracaktır. Böyle ayrı bir vergi yargı sistemi, aynı zamanda geliştireceği içtihatlar sayesinde vergi hukukunun gelişmesine, şimdiki sistemle kıyaslanamayacak ölçüde büyük katkı sağlayacaktır.

Doktrinde vergi yargısının idarî yargı içinde örgütlenmesinin eşyanın tabiatına uygun olduğu ifade edilmektedir¹⁵⁹. Gerçekten de vergi hukukunun idare hukuku ile yakın ilişkisi, vergiyle ilgili işlemlerin idarî işlemler olması, bu durumu haklı göstermektedir. Ancak vergi hukukunun aynı zamanda özel hukuk dalları ile de olan yakın ilişkisi ihmâl edilmemelidir. Vergiyi doğuran olayın özünde özel hukuk ilişkisinin yattığı gerçeği, vergi hukuku ile özel hukuk dalları arasındaki çok sıkı ilişkiyi göstermektedir¹⁶⁰. Vergi hukukunun özel hukuk dallarıyla da olan yakın ilişkisi, vergi yargısının bağımsız bir yargı kolu halinde örgütlenmesinin fayda sağlayacağını göstermektedir.

Ayrı bir vergi yargı sisteminin benimsenip kabul edilmesinin çok da kolaylıkla olmayacağı aşîkârdır. Ancak bu mümkün olmadığı, vergi yargısının idarî yargının içinde kalmasında ısrar edildiği takdirde, mevcut idarî yargı sisteminde mutlaka yeni bir yapılanmaya gidilmesi gerekir. Böyle bir düzenleme, hem vergi yargısında etkinliğin sağlanıp vergi adaletinin gerçekleştirilmesinde, hem de vergi yargısının geleceğinde ve dolayısıyla vergi hukukunun gelişiminde son derece önemli rol oynayacaktır. Bu şekildeki bir yapılanma vergi yargısının yarı-bağımsız bir yapıya kavuşması anlamına gelecektir. Her ne kadar en ideal çözüm yolu kanaatimce bağımsız bir vergi yargı sisteminin oluşturulması olsa da, vergi yargısının yarı-bağımsız bir yapıya kavuşturulması bile mevcut durumla kıyaslanamayacak ölçüde faydalar sağlayacaktır.

İdarî yargı içinde yapılacak düzenlemeyle¹⁶¹ idare ve vergi mahkemeleri kesin sınırlarla ayrılmalıdır. Hâkimlerin idare ve vergi mahkemeleri arasında geçişi mümkün olmamalıdır. Ayrıca ilk derece vergi mahkemelerinin kurul halinde oluşmaları sağlanmalıdır.

¹⁵⁹ KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması*, s. 113.

¹⁶⁰ ŞENYÜZ – YÜCE – GERÇEK, s. 8.

¹⁶¹ Vergi yargısına idarî yargı içinde yer verilmesi kuramsal ve geleneksel sebeplerle olumludur. Bkz. KUMRULU, *Yargılama*, s. 46, 54; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 186.

Bölge İdare Mahkemeleri'ne ise, gerçek istinaf niteliği kazandırılmalıdır. Doktrinde de istinaf modelini esas alan üç kademeli bir yapılanmanın uygun olacağı vurgulanmaktadır¹⁶². İtiraz incelemesi sonucunda verilen kararlar kesin iken, istinaf incelemesi sonucunda verilen kararlara karşı temyiz yoluna gidilebilmektedir¹⁶³. Ancak istinaf yolunda itirazdan farklı olarak serbestçe değerlendirme, duruşma ve soruşturma yapılmaktadır¹⁶⁴.

Bölge İdare Mahkemeleri'nin vergilere ilişkin görev alanları sınırlı tutulduğundan, bu mercilerin sembolik nitelikte kaldığı iddia edilmektedir¹⁶⁵. Bölge İdare Mahkemeleri'nin görev yükünün dörtte üçüne yakını vergi mahkemelerinden gelen itirazların oluşturduğuna yönelik istatistiğe göre, bu mahkemeler vergi yargısı açısından önemli bir fonksiyon görmektedir. Ancak vergi yargısındaki kanun yollarına ilişkin iş yükünde Bölge İdare Mahkemeleri'nin ağırlığı son yıllarda % 50'lerden % 40'lar seviyesine düşmüştür. Bu da Bölge İdare Mahkemeleri'nin vergi yargısına ilişkin kanun yollarındaki rolünü azaltmaktadır. Tek hâkimle çözümlenecek sınırın artmasına bağlı olarak kısa vadede Bölge İdare Mahkemeleri'nin vergi yargısındaki önemi artacaktır. Ancak bu mahkemelerin görev alanları yeniden belirlenmelidir. Görev alanının dava konusuna göre belirlenmesinin isabetli olacağı ifade edilmektedir¹⁶⁶.

Danıştay'ın temyiz mercii olarak, vergi hukukunun ve vergi yargısının gelişimine olan katkısı büyüktür. Bu yüzden Danıştay, gerçek iç-

¹⁶² ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 188; KUMRULU, *Yargılama*, s. 57; KUMRULU, *Sorunlar*, s. 121; SABAN, *Vergi*, s. 310-311; MUTLUER, *Yorum*, s. 139; AŞÇI AKINCI, s. 104.

¹⁶³ AVCI Mustafa, “İdari Yargıda İstinaf”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2011, S. 96, s. 185, 186.

¹⁶⁴ AVCI, s. 184; Bu bakımdan idarî yargıda itiraz yolu korunmak suretiyle Bölge İdare Mahkemeleri'nin tam istinaf mahkemelerine dönüştürülmesi önerilmektedir. Bu görüşe göre “*idarî yargıda itiraz yolu açık olan ilk derece mahkemelerinin nihai kararları ile Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakacağı davalarda verilen nihai kararlar dışında kalan ilk derece mahkemelerinin nihai kararları, bölge idare mahkemelerinde istinaf yoluna tabi kılınabilir*”. Bkz. AVCI, s. 193; AŞÇI AKINCI, s. 104.

¹⁶⁵ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 188; Bu mahkemelerin tıkaç fonksiyonunu çok küçük ölçüde yerine getirdikleri belirtilmektedir. Bkz. KUMRULU, *Yargılama*, s. 56; KUMRULU, *Sorunlar*, s. 121.

¹⁶⁶ Bkz. KUMRULU, *Yargılama*, s. 56-57.

tiyat mahkemesi kimliğine kavuşturulmalıdır¹⁶⁷. Bunu gerçekleştirmek için istinaf sisteminin getirilmesi gerekmektedir. Bu sistemde dosyalar Danıştay'a gitmeden önceden Bölge İdare Mahkemeleri'ne gidecek ve bu mahkemelerin kararlarına karşı ancak üçüncü derece olarak Danıştay'a gidilebilecektir. Bölge İdare Mahkemeleri'nin istinaf mahkemesi niteliği kazanması, Danıştay'ın da iş yükünü azaltacaktır¹⁶⁸.

Bölge İdare Mahkemeleri, idare ve vergi dava daireleri olarak ikiye ayrılmalıdır. Danıştay'da da aynen Yargıtay'da olduğu gibi, idarî dava daireleri ile vergi dava daireleri şeklinde ayırım gerçekleştirilmelidir. Her ne kadar şimdi de görev dağılımları dolayısıyla benzer bir yapıya doğru gidiş olsa da, bu şekilde ismen ayırım daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Adli yargıda görülmekte olan vergiyi ilgilendiren davaların da vergi mahkemesinin görev alanına alınması gerekir. Örneğin yansıtılan vergilerde, verginin yansıtıldığı nihaî yüklenicilerin ödemek durumunda kaldıkları vergilere ilişkin olarak, hukuk devleti ilkesi ve adil yargılanma hakkı doğrultusunda, vergi mahkemelerinde dava açabilmeleri gerekir¹⁶⁹.

¹⁶⁷ SABAN, s. 311; KUMRULU, *Yargılama*, s. 57; KUMRULU, *Sorunlar*, s. 121; MUTLUER, *Yorum*, s. 139.

¹⁶⁸ “Bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin sayısı artırılmak koşuluyla, idare ve vergi mahkemelerinin verdiği nihai kararlardan bölge idare mahkemelerinde itiraz yolu açık olanlarının sayısının artırılması ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakacağı davaların sayısının azaltılması, Danıştay'ın iş yükünü hafifletebilir, içtihat mahkemesi olarak yol gösterici ve nitelikli kararlar vermesini sağlayabilir”. AVCI, s. 201.

¹⁶⁹ Bkz. ÖNEL Süleyman, *Vergi Davalarında Dava Ehliyeti*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2012, s. 181; “Olayda, yalnızca teminat mektubunu düzenleyen banka tarafından imzalanması ile doğan damga vergisinin mükellefi, imza sahibi T.Garanti Bankası Anonim Şirketidir. Diğer taraftan; adı geçen Banka, mükellefi olduğu vergileri, aralarındaki (açık ya da kapalı, yazılı veya sözlü olarak kurulu) özel hukuk ilişkisine dayanarak, davacı Şirketten tahsil edip davalı Vergi Dairesi Müdürlüğüne, kendi adına, ihtirazi kayıt koymaksızın vermiş olduğu beyanname ile beyan etmiş ve ödemiştir. Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen 8'inci maddesi uyarınca, taraflar arasında yapılan sözleşmeyle verginin mükellefinin ve sorumlusunun değiştirilmesi olanaklı bulunmadığından; olay, bu haliyle, T. Garanti Bankası Anonim Şirketinin, kendi vergi borcunu, davacı Şirketten almış olduğu para ile ödemesinden ibarettir. Eğer, söz konusu meblağ, davacı Şirketten, kanun hükümlerine aykırı olarak tahsil edilmiş ise, bu durum, Bankanın davacı Şirket aleyhine sebepsiz zenginleştiğini gösterir. Oysa; sebepsiz zenginleşmeden

Vergi yargısında davacı olabilecekler, İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndaki menfaat kavramına paralel olarak net bir şekilde belirtilmelidir¹⁷⁰. Buna ilaveten vergi yargısı ile ilgili hükümler, mükellef hakları bağlamında elden geçirilmelidir. Örneğin emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespitine ilişkin VUK'un mükerrer 49/b. maddesi uyarınca mükellefe dava hakkı tanınmalıdır. VUK'un mükerrer 49/b. maddesinin üçüncü fıkrasında, *“Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler”* hükmü yer almaktadır. Anayasa Mahkemesi bu hükmü, mükelleflere yargı yolunun kapatılmasının hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı gerekçesiyle iptal etmiştir¹⁷¹.

VUK'un 112/3-b maddesinde, ikmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatlarda *“dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararı-*

doğan uyumsuzluk, adli yargı yerinde, Borçlar Kanunu hükümlerine göre açılacak davaya konu edilebilir niteliktedir. Sebepsiz zenginleşilen para ile vergi borcunun ödenmiş olmasının, aleyhine sebepsiz zenginleşilen tarafa, muhatabı olmadığı söz konusu vergilendirme işleminin iptali istemiyle vergi mahkemesinde dava açma hakkı vermesi de olanaklı değildir. Kaldı ki, ihtirazi kayıt konulmaksızın beyan edilerek ödenen söz konusu vergilerin, mükellefi olan Banka tarafından da idari davaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır”. Dş.7.D. 04.04.2005 gün ve E. 2001/1850, K. 2005/566, Danıştay Kararlar Bilgi Bankası, <http://www.danistay.gov.tr>, (ET. 09.10.2012).

¹⁷⁰ “VUK'un oluşturduğu hukuk düzeninde vergi sorumlusu, vergi muhatabı, ceza sorumlusu kavramları içeriği net olmayan kavramlar olduğu için yargı yoluna başvurularda davada taraf olma yeteneği ile ilgili problemler doğurmaktadır. Bu kavram karmaşasının giderilebilmesi için vergi ödevlisi üst başlığı altında, vergi sorumlusu, muhatap ve vergi yükümlüsü kavramlarının içeriğini netleştirerek, bu kişilere yasanın yüklediği ödevler çerçevesinde yargı yolunu İYUK'taki “menfaat” kavramı ile paralelleştirerek açmak gerekmektedir”. Bkz. SABAN, Etkinlik, s. 69-70.

¹⁷¹ “Kanun koyucu itiraz konusu kural ile, takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı vergi mükellefi olan ve olaydan doğrudan etkilenebilecek kişilere dava açma hakkı verilmemekte sadece yasada değinilen kurum ve kuruluşları harekete geçirerek, asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer tespitlerine karşı dava açılabilmesi imkanı tanınmaktadır. Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır”. AyM. 31.05.2012, E. 2011/38, K. 2012/89, RG. 13.10.2012, S. 28440.

nın *tebliğ tarihine kadar*” geçen süreler için gecikme faizi uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Haksız olduğunu bildiği halde dava açacak mükellefler için yargıya başvurunun faizsiz erteleme kurumu olarak kullanılmaması amacıyla, haksız olarak dava açan ve davayı kaybeden mükelleflere yönelik olarak gecikme faizi uygulanmasına yer verilmiştir¹⁷². Bu ek yüküm bir ceza niteliği taşımamaktadır¹⁷³.

VUK’un 122/3. maddesinin son cümlesinde “*Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir*”, hükmüne yer verilmiştir. Gecikme faizi şeklinde ek bir malî yükümle karşılaşma ihtimalinin önlenmesi yolunun öngörölmüş olması dolayısıyla hak arama hürriyetinin kısıtlandığının söylenemeyeceği belirtilmektedir¹⁷⁴. Bu durumda olsa olsa dava hakkının hazine aleyhine kötüye kullanımı kısıtlanmış olmaktadır¹⁷⁵. Kaybedilen vergi davaları için gecikme faizinin uygulanmasının, menfaatler dengesine uygun olduğu ifade edilmektedir¹⁷⁶.

Mükellefin davayı kazanması halinde ise, ödediği vergilerin kendisine iade edilmesi gerekir. Bu konuyla ilgili olarak VUK’un 112/4. maddesinde “*Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir*” hükmü yer almaktaydı. Bu hüküm anayasaya aykırı bulunarak Anayasa Mahkeme-

¹⁷² SONSUZOĞLU Elif, *Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz*, İstanbul 2001, s. 95; KUMRULU, *Gecikme Faizi*, s. 246.

¹⁷³ KUMRULU, *Gecikme Faizi*, s. 239.

¹⁷⁴ KUMRULU, *Gecikme Faizi*, s. 246; SONSUZOĞLU, s. 96.

¹⁷⁵ Bir malî yüküm aracılığıyla dava hakkının kısıtlanması durumu ile ilgili olarak dava harçlarının tartışılması gerektiği belirtilmektedir. Bkz. KUMRULU, *Gecikme Faizi*, s. 246; KUMRULU, *Sorunlar*, s. 124.

¹⁷⁶ KUMRULU, *Gecikme Faizi*, s. 245.

si'nce iptal edildi¹⁷⁷. Bu düzenlemede mükellefin zararı tam anlamıyla karşılanmıyor, idare sadece kendi gecikmesi halinde (üç aydan sonrası için) faiz ödemek zorunda kalıyordu. İptal kararından önce de doktrinde, vergi mükellefine haksız tahsilâta karşı açtığı davayı kazanması halinde, gecikme faizi ile geri ödeme yolunun açılması isteniyordu¹⁷⁸. Mükellefin davayı kazanması halinde, daha önce ödediği vergileri, ödeme tarihi ile iade tarihi arasında geçen süre için faiziyle birlikte geri alması gerekir¹⁷⁹.

Anayasa Mahkemesi'nin kararı sonrasında 6322 sayılı Kanunla¹⁸⁰ VUK'ta yapılan değişiklikle, VUK'un 112/4. maddesi yeniden düzenlenmiştir. Buna göre, *“Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir”*. Bu hüküm gereğince, açtıkları davayı kazanan mükelleflere ödedikleri vergiler, ödedikleri tarihten düzeltme fişinin tebliğ tarihine kadar geçen süre için tecil faizi oranında hesaplanan faizle birlikte iade edilecektir. Mükellefin davayı kazanması halinde ödediği vergiyi, gecikme faizinden daha düşük orandaki tecil faiziyle geri alacak olması,

¹⁷⁷ *“Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilâtın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır... Bu kural uyarınca Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Eko-Elda Avee/Yunanistan davasında (9.3.2006 günlü, Başvuru No: 10162/02); haksız olarak tahsil edilen verginin beş yıl beş ay sonra faizsiz olarak iade edilmesini, belli bir meblağdan yararlanma hakkı uzun süre engellenen şahsın, mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olunduğu, bu durumun sürdürülmesi gereken genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengeyi bozduğu, şahıs üzerine aşırı yük yüklediği gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirmiş ve mülkiyet hakkı çiğnenen şahsa faiz ödenmesi gerektiğine karar vermiştir. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir”*. AyM. 10.02.2011 gün ve E. 2008/58, K. 2011/37, RG. 14.05.2011, S. 27934.

¹⁷⁸ SABAN, *Etkinlik*, s. 99.

¹⁷⁹ SONSUZOĞLU, s. 96; Karş. MUTLUER, *Yorum*, s. 141.

¹⁸⁰ 6322 sayılı Kanun, RG. 15.06.2012, S. 28324.

menfaat dengesine aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca düzeltme fişinin tebliği ile iade arasında zaman farkı bulunmamalıdır.

Vergi inceleme raporlarına dayalı olarak tarh edilen vergilerin yaklaşık % 85’lik kısmının vergi yargısına başvurulmadan kesinleştiği, vergi yargısına intikal eden % 15’lik kısmın ise gerek dosya ve gerekse vergi tutarı itibarıyla % 90’ın üzerindeki bölümünün idare aleyhine sonuçlandığı belirtilmektedir¹⁸¹. Bu bakımdan mükelleflerin hak arama korkmaması, çekinmemesi lazımdır¹⁸².

Mükelleflerin haklarını araması bakımından, zorunlu idarî başvuru şartı getirilmesi çok olumlu olacaktır. İdarî aşamadan sonuç alamayan mükelleflerin vergi yargısına gidip haklarını araması, vergi hukukunun gelişimine katkıda bulunacaktır. Eşitliğin sağlanması bakımından, ihtirazî kayıtlarla verilen beyannameler üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açılması halinde de, belli şartlarla, yürütmenin kendiliğinden durması kabul edilmelidir.

Vergilendirme yetkisinin yargısal denetiminin bir diğer yönü ise vergi kanunlarının Anayasa yargısının denetimine tâbi olmasıdır. Ancak Anayasa Mahkemesi’nin denetimi sınırlı olduğu için, bu denetim yaygın bir biçimde işleyememektedir¹⁸³. Anayasa Mahkemesi’ne vergilerle ilgili bireysel başvuru imkânı getirilmesi gerektiği doktrinde belirtilmekteydi¹⁸⁴. Anayasa’da yapılan değişiklikle bireysel başvuru imkânı tanınmıştır. Anayasanın 148/3. maddesine göre, “*Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır*”. Buna dayanılarak çıkarılan Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’da¹⁸⁵ bireysel başvuruya ilişkin esaslar da düzenlenmiştir. Buna göre bireysel başvuru hakkı

¹⁸¹ ORGAN, s. 171.

¹⁸² YILMAZ, *Hak*, s. 155.

¹⁸³ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 51.

¹⁸⁴ SABAN, *Vergi*, s. 285-286; SABAN, *Etkinlik*, s. 33.

¹⁸⁵ 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, RG. 03.04.2011, S. 27894.

23.09.2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Böylece, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne gitmeyen birçok uyuşmazlık konusu, artık Anayasa Mahkemesi'nin önüne getirilecektir. Bu bakımdan Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkının tanınmış olması, Türkiye'de vergi hukukunun gelişimine çok büyük bir ivme kazandıracaktır.

C. Vergi Hâkimlerinin Seçimi ve Yetiştirilmelerinin Değerlendirilmesi

İster ayrı bir vergi yargısı sistemi kurulsun, isterse yarı-bağımsız denilebilecek bir yapıya dönlün, mutlaka vergi hâkimlerinin alım sınavından başlanarak düzenlemeye gidilmelidir. Özel uzmanlık isteyen vergi yargısına ilişkin hâkimlerin seçiminde, bu uzmanlığın gerektirdiği bilgilerin yeterince sınanmaması büyük bir eksiklikler. Tek bir idarî yargı hâkim adaylığı sınavı yerine, idarî hâkimlik ve vergi hâkimliği için ayrı sınavlar yapılmalıdır. Vergi yargısının ayrı uzmanlık gerektirmesi bunu zorunlu hale getirmektedir. Yapılacak sınavda mevcut idarî yargı sınavında olduğu gibi idare hukuku ve idarî yargı mevzuatına yine önem verilmelidir. Ancak vergi hukuku ile ilgili daha kapsamlı bir sınav yapılmalıdır.

Mevcut idarî yargı sınavının kapsamı şu şekildedir¹⁸⁶: Genel yetenek ve genel kültür testinde 40 soru bulunmaktadır. Alan bilgisinde ise 100 soru bulunmaktadır. Bu 100 sorunun dağılımı şöyledir:

Anayasa Hukuku: 10 soru

İdare Hukuku: 10 soru

İdarî Yargılama Usul Hukuku: 10 soru

Ceza Hukuku (Genel Hükümler): 10 soru

Hukuk Yargılama Usûlü Hukuku: 10 soru

Medenî Hukuk: 10 soru

Borçlar Hukuku (Genel Hükümler): 10 soru

¹⁸⁶ 28.11.2012 tarihinde yapılacak sınavın kapsamına ilişkin bilgi için bkz. <http://www.osym.gov.tr/belge/1-13728/sinava-iliskin-genel-bilgiler-temel-ilke-ve-kurallar.html>, (ET. 10.10.2012). Soru sayıları bu internet adresinde ayrıntılı olarak belirtilmemiş olup eski yıllar verilerinden elde edilmiştir.

Vergi Hukuku: 10 soru

Vergi Usul Hukuku: 10 soru

Maliye ve İktisat: 5'er soru

Genel yetenek ve genel kültür testi (Türkçe, matematik, Türk kültür ve medeniyetleri, Atatürk ilkeleri ve inkılâp tarihi, temel yurttaşlık bilgisi) 20 tam puan üzerinden, alan testi ise 80 tam puan üzerinden değerlendirilmektedir. Genel yetenek ve kültürdeki beş konu ile alan testindeki on hukuk konusu, ayrı birer alt test olarak ele alınıp ayrı ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmaktadır.

Mevcut sınav sisteminde alan bilgisi içindeki yüz sorudan sadece otuz kadarının doğrudan vergi hukuku ile ilgili olduğu söylenebilir. Bu da bir vergi hâkim adayının seçimi için oldukça yetersizdir. Vergi hukuku alanındaki soru sayısı arttırılmalıdır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile ilgili soruların sayısı da arttırılmalıdır. Nitekim vergi mahkemelerinde açılan dava sayısı bakımından ödeme emirlerine ilişkin olanlar, vergi cezalarından sonra ikinci sırada bulunmaktadır. Türk vergi sistemi ile vergi cezaları konuları hakkında da ayrı bölümler hazırlanmalıdır.

Vergi hâkimliğine için özel olarak yapılacak sınavda, vergi hukukunun ilgili olduğu bütün hukuk dallarından yeterince soru sorulmasına gayret edilmelidir. Bazı ülkelerde vergi davalarının adlî yargı içinde örgütlenmesi aslında, vergi hukukunun özel hukukla yakın ilişkisinin bir sonucudur. Vergi hâkimlerinin en az adlî yargı hâkimleri kadar adlî yargı konularına da vâkıf olması gerekir. Dolayısıyla yapılacak sınavda vergi hukukunu ilgilendiren özel hukuk dallarına da önem verilmelidir. Bu bağlamda mevcut sınavda bulunmayan ticaret hukukuna da mutlaka yer verilmelidir.

Hukuk fakültesi dışındaki fakülte mezunları da vergi hâkimi olabilmektedir. Bu, idarî yargının kuruluş aşamasındaki sorunların aşılması için kabul edilmiş bir düzenleme idi¹⁸⁷. İdarî yargı hâkimi olabilecek diğer fakülte mezunları için, hukuk veya hukuk bilgisine programlarında yeterince yer veren siyasal bilgiler, idarî bilimler, iktisat ve maliye alanlarında en az dört yıllık yüksek öğrenim yapmış olmak şartı vardır.

¹⁸⁷ SABAN, *Vergi*, s. 314.

Hukuk fakültesi dışındaki bazı diğer fakülte mezunlarına da idarî yargı hâkimliği yolunun açılması, bu yargı alanında hukuk fakültesi mezunlarının oranının az olmasına yol açmıştır. 2002 yılına ilişkin olarak idarî yargı içindeki hukuk fakültesi mezunlarının oranını tespit eden bir araştırmaya göre, Danıştay üyelerinin % 85,52'si, Danıştay savcılarının % 32,55'i ve Danıştay tetkik hâkimlerinin ise % 27,07'si hukuk fakültesi mezunudur. İlk derece mahkemelerindeki hukuk fakültesi mezunu ise % 18,8'dir. Genel toplamda ise bu oran % 27,95'tir¹⁸⁸.

Doktrinde, vergi hukuku alanının hiçbir aşamasında hukukçuların etkin rol üstlenmediği ifade edilmektedir. Bu görüşe göre, hazırlanmasında hukukçuların etki edemediği vergi kanunlarının, hukukçu olmayanlarca uygulandığı belirtilmektedir. Ayrıca ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde görevli olan vergi yargısında da hukukçu olanların azınlıkta kaldığı vurgulanmakta, bu yüzden bu hukuk alanının ne derece “hukuk” olduğunun tartışmalı hale geldiği ileri sürülmektedir¹⁸⁹.

İdarî yargıda hukuk fakültesi mezunlarının sayıca az olması, üzerinde önemle durulması gereken bir husustur. Adalet dağıtacak yargı organında hukuk fakültesi mezunlarının oranının üçte birin bile altında olması, hele ilk derece mahkemelerinde bu oranın beşte birin dahi altına düşmesi, vahim bir duruma işaret etmektedir. Bu sakıncaları gidermek için 2007 yılının sonunda yapılan bir değişiklikle, hukuk fakültesi dışındaki fakülte mezunlarının alınmasına bir sınırlama (%)

¹⁸⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. ERDEM KARAHANOGULLARI Özlem – ER Salih, “İdari Yargıda Hakim ve Savcı Adaylarının Eğitimi”, http://www.danistay.gov.tr/1-Idari_yargida_hakim_ve_savci_adaylarinin_egitimi.htm, (ET. 25.10.2012).

¹⁸⁹ “Hukukçular tarafından hazırlanmayan, meclis komisyon ve genel kurulunda görüşülmesi esnasında hukukçunun müdahale etmediği/edemediği kanunların, hukukçu olmayanlarca yapılan uygulamasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde görevli vergi yargısı organlarında da hukukçular azınlıkta kalmaktadır. Hiçbir aşamasında hukukçunun etkin bir rol üstlenmediği bir (hukuk) alanın(ın) ne derecede hukuk olduğu da tartışmalı hale gelmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak, en kötü düzenlenmiş kanunlar, vergi kanunlarıdır; en çok uyuşmazlık yaratan işlemler, vergilendirme işlemleridir; en çok tartışmalı kararlar, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin kararlardır denilebilir. El yordamı ile de olsa, düzgün yapılan düzenlemelerin, doğru yapılan uygulamaların, usulüne uygun yapılan yargılamaların ve isabetli verilen kararların varlığı henüz bu tespiti bertaraf edecek yoğunluğa ulaşabildiğini söylemek mümkün değildir”. KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2005, S. 59, s. 68.

20) getirilmiştir¹⁹⁰. Bu, nispeten olumlu bir değişiklik olsa da neticesinin alınmasının çok uzun yıllar alacağı açıktır. Ayrıca, “*hukuk veya hukuk bilgisine programlarında yeterince yer veren siyasal bilgiler, idarî bilimler, iktisat ve maliye alanlarında*”ki en az dört yıllık fakültelerden mezun olanlar da idarî yargı sınavına girip hâkim olabilecektir. Ancak bu fakülteler için hukuk veya hukuk bilgisine yeterince yer verme şartının objektif kriterler çerçevesinde açıkça ortaya konulması gerekmektedir¹⁹¹. Uygulamada bu fakültelerin en azından önemli bir kısmında hukuk derslerine yeterince yer verilmediği, bir kısmında hukuk derslerini verecek yetkinlikte öğretim üyesi bulunmadığı, hatta bazı fakültelerde yargılama usûlüne ilişkin derslerin okutulmadığı belirtilerek bu durum eleştirilmektedir¹⁹².

¹⁹⁰ 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu (RG. 26.02.1983, S. 17971), madde 8/c: “İdarî yargı adayları için; hukuk fakültesinden mezun olmak veya yabancı bir hukuk fakültesini bitirip de Türkiye’de hukuk fakülteleri programlarına göre eksik kalan derslerden sınava girip başarı belgesi almış bulunmak, hukuk fakültesinden mezun olanlar dışından alınacak adaylar bakımından, **her dönemde alınacak aday sayısının yüzde yirmisini geçmemek üzere ihtiyaç oranında**, hukuk veya hukuk bilgisine programlarında yeterince yer veren siyasal bilgiler, idarî bilimler, iktisat ve maliye alanlarında en az dört yıllık yüksek öğrenim yapmış veya bunlara denkliği kabul edilmiş yabancı öğretim kurumlarından mezun olmak”.

¹⁹¹ ALTUNDİŞ Mehmet, “5435 ve 5720 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle Birlikte İdarî Yargı Hâkim Adaylığına Girişte Aranılan Öğrenim Koşuluna İlişkin Bir Değerlendirme”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 2011, S. 2, S. 280-281.

¹⁹² ULUSOY Ali, “İdarî Yargı mensuplarının Seçilmeleri, Güvenceleri ve Denetlenmeleri – Fransa ile Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme-”, *2001 Yılı İdarî Yargı Sempozyumu*, <http://www.danistay.gov.tr/5-IDARI%20YARGI%20MENSUPLARININ%20SECILMELEERI.htm>, (et. 10.10.2012).

“İdarî yargıda ve özellikle mali yargı alanında yeterli hukuk bilgisine sahip olan ekonomist ve işletmecilere ihtiyaç olduğunu söylemek, sanırız doğru olacaktır. Ancak bu günkü durumda, hemen hemen hiç hukuk öğrenimi görmemiş bu gibi kişilerin, idarî ve mali yargı alanlarında çalıştırılmaları mümkün olamamaktadır. Bu olumsuz sonuç, tamamen yanlış program uygulamalarından kaynaklanmaktadır. Yukarıda belirtilen aynı ihtiyaç ve dar boğaz, özellikle Maliye Bakanlığı, Hazine ve buna benzer hukuk ve ekonomiyi birlikte uygulanmak zorunda olan kamu kurumları ile aynı nitelikteki özel kuruluşlarda da yaşanmaktadır. Bu bakımdan, bir yandan hukuk eğitiminde ekonomi ve maliye derslerine yeterince yer verilirken, diğer yandan da ekonomi ve işletme eğitim programlarında gereken kadarıyla hukuk derslerine yer verilmesinde büyük yarar bulunmaktadır. Hukuk fakülteleri dışında öğrenim görmüş olan ve hukuk bilgisine ihtiyaç gösteren ekonomi ve işletme öğrencileri için de, hukuk master programlarının geliştirilmesi yararlı olacaktır”. MUTLUER Mehmet Kâmil, “Yükseköğretimde Hukuk Eğitimi”, *2006 Yılı İdarî Yargı Sempozyumu*, http://www.danistay.gov.tr/yuksekogretimde_hukuk.htm, (ET. 10.10.2012).

Yargı organlarında görev yapacak kişilerin hukuk fakültesi mezunu olmaları asıl olmasına rağmen, vergi hukuku konularının özelliğinden dolayı, vergi hâkimlerinin hukuk fakültesi mezunu olmaları şartının çok katı uygulanmaması gerektiği ileri sürülmektedir¹⁹³. Ancak bu görüşe göre, kurul halinde çalışan vergi mahkemelerinde kurulların çoğunluğunun mutlaka hukukçulardan oluşması gerekmektedir¹⁹⁴.

Doktrinde, hukuk fakültesi dışındaki fakültelerden mezun olanların da idarî yargıda hâkim olmasına ilişkin düzenlemenin, idarî yargının kuruluş aşamasındaki problemlerin aşılması amacıyla kabul edildiği belirtilmektedir. Bugün kuruluş aşamasındaki sorunların geride bırakıldığı ifade edilmekte ve artık hukukçu hâkimlere geçiş sürecinin başlatılması gerektiği haklı olarak ileri sürülmektedir¹⁹⁵. Günümüzde

¹⁹³ KUMRULU, *Yargılama*, s. 61-62-63; KUMRULU, *Sorunlar*, s. 122; “Vergi hukukunun teknik özelliklerinin bir gereği olarak, değişik orijinli kişilerin vergi yargıcısı olmasının belli yararlar sağlayacağı görüşündeyiz”. ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 186; MUTLUER, *Yorum*, s. 140; Doktrinde bu konuda daha katı görüş de bulunmaktadır. Buna göre az sayıda maliye dersi almış olan hukuk fakültesi mezunları bu görevi tam olarak göremezler. Bu konuda ihtisas yapan sosyal bilimler dalındaki kişilere hukuk fakültelerindeki şekli yargı yöntemlerinin öğretilerek bunlara vergi yargısında ağırlık verilmesi gerektiği ileri sürülmektedir. DİKEÇ Üstün, “Üçüncü Oturumla İlgili Tartışmalar”, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları*, 21-23 Mayıs 1990 Antalya, s. 145; İdarî yargı ile ilgili benzer bir görüşte de idarî yargının adli yargıdan farklı olduğu ve hâkimlerin tamamının hukukçu olması halinde iki yargı arasında fark kalmayacağı ileri sürülmektedir: “İdarî eylem ve işlemlerin özelliği ile idarenin takdir hakkının yerinde ve idarî gereklere uygun kullanılıp kullanılmadığı konusu, idarede edinilmiş deneyimin varlığı ile değerlendirilebilir. İdarî mahkeme kararları kanaatımızca yalnız hukuka değil, maslahata da uygun olmalıdır. Sırf hukuk fakültesi mezunlarından oluşan bir idarî mahkemenin adli mahkemelerden farkı olmaz ve idarî mahkemelerin kuruluş nedenlerine de aykırı olur. Unutulmamalıdır ki idarî rejimin temelinde bireyin korunması yanında idarenin korunması ilkesi de yatar. Bu arada Danıştay’ın şu anki konumunun karma yapı şeklinde olduğunu da unutmamak gerekir”. ODYAKMAZ Zehra, “İdari Yargı ile İlgili Öneriler”, 2001 Yılı İdari Yargı Sempozyumu, <http://www.danistay.gov.tr/10-IDARI%20YARGI%20ILE%20ILGILI%20ONERILER.htm>, (ET. 10.10.2012).

¹⁹⁴ KUMRULU, *Yargılama*, s. 63; KUMRULU, *Sorunlar*, s. 122; Ayrıca bkz. ALTUNDİŞ, s. 279, 291.

¹⁹⁵ “Hukuk mezunlarının bile iyi yetişmediği, hakimlik mesleği için Hakim ve Savcı Adayları Eğitim Merkezi ve Adalet Akademisi gibi kurumlarla hukukçuların eğitimi güçlendirilmeye çalışılırken, hukuk eğitimi almamış kişilerin yargıç olarak kabul edilmesinin mantığını anlamak güçtür. “Programlarında hukuk bilgisine yeterince yer veren kavramı” ile hukuk fakültesi dışındaki programlarda hukuk dersi okutulması anlaşılmalıdır. Örneğin vergi hukuku veya idare hukuku dersinin programda

hukuk fakültelerinin verdiği formasyonun dahi tartışılabileceği, bu itibarla diğer fakültelerce verilen birkaç hukuk dersinin hukuk bilgisi olarak yeterli görülmesinin kabul edilemez bir anlayış olduğu vurgulanmaktadır¹⁹⁶.

Vergi yargısının etkinliği açısından, kanaatimce, tek hâkimle karar verme müessesesi kaldırılmalı, vergi mahkemeleri kurullar halinde çalışmalıdır. Böyle bir yapılanma, diğer yargı kollarına da örnek olacaktır. Vergi hâkimleri de kanımca, mutlaka hukukçulardan oluşmalıdır. Kişilerin hukukî güvenlikleriyle çok yakından ilgili olan bir hukuk dalındaki yargılamada, hâkimlerin tamamının hukukçu olması gerekir. Nitekim hukukçu olmayan üyelerin kabulünün idarî yargının kuruluş aşamasındaki zorunluluktan kaynaklandığı ve günümüzde hukuk fakültelerinin sayısının (gereğinden fazla) arttığı da göz önüne alınınca, hâkimlerin hukukçu olması gerektiği sonucuna ulaşılır.

Vergi hukukunun uzmanlık gerektiren bir dal olduğu gerçeği de göz ardı edilmemelidir. Bu yüzden teknik bilgiye sahip kişilerin bilgilerinden de istifade edilmelidir. Farklı fakülte mezunlarından bu bağlamda raportör üye¹⁹⁷ (veya tetkik hâkim) olarak yararlanılabilir. Raportör üyeler kararların alınması aşamasında yer almamalı, sadece dosyaları teknik bilgileriyle inceleyip değerlendirmelidir. Bu sayede dosyalar çok daha kapsamlı ve titiz bir şekilde incelenmiş olacaktır. Bu ince-

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 sığlığını göstermektedir... İdari yargının kuruluş aşamasında ... getirilen bu düzenleme ile kuruluş problemlerinin aşılması amaçlanmıştır. Bugün idari yargının kuruluş aşaması sorunları geride bırakılarak artık ülkemizde vergi mahkemelerinde hukukçu yargıçlara geçiş süreci başlatılmalıdır". Bkz.. SABAN, Vergi, s. 314.

¹⁹⁶ SABAN, Vergi, s. 314.

¹⁹⁷ Karş. "Adil yargılanmasının sağlanması bakımından, idari yargıçların tamamının hukuk fakültesi mezunu olması koşulu yasaya konmalı, diğer fakültelerden mezun olup da yargıçlık görevini sürdürenler ise özellikle imar uygulamaları ve vergi gibi teknik konularda yararlanılmak üzere mahkemelerde "raportör üye" olarak bulundurulmalıdırlar. Ancak nihai kararı verecek olanlar tam bir hukuk eğitimi almış olan, meslekten yargıçlar olmalıdır". TAŞKIN Ş. Cankat, "İdari Yargının Güncel Sorunları ve Yargı Kararlarının Uygulanmaması", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2007, S. 71, s. 324.

lemenin ardından dosya, tamamı hukukçu hâkimlerden oluşan vergi mahkemesi kuruluna gelecek ve yapılacak yargılama sonucunda karara bağlanacaktır. Böyle bir yapılanma sayesinde bilirkişiye başvurma da son derece azalacaktır. Vergi hâkimlerinin tamamının hukukçulardan oluşması, vergi suçlarının yargılanmasının vergi mahkemelerine verilmesi konusunda ileri sürülebilecek eleştirileri de ortadan kaldıracaktır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu'na, vergi hukuku profesörlerinden de görevlendirmeler yapılmalıdır. Bu sayede vergi hukuku ile ilgili teori ve uygulama daha iyi sentezlenebilecek ve Danıştay içtihat oluşturma işlevini çok daha isabetli bir şekilde yerine getirmiş olacaktır. Böyle bir düzenleme vergi hukukunun gelişimine önemli katkı sağlayacaktır.

Vergi hâkimlerinin seçiminin yanı sıra, bunların staj dönemleri ve meslek içi eğitimlerine de büyük önem verilmelidir¹⁹⁸. Mevcut vergi hâkimlerinin daha yüksek donanıma sahip olmaları bakımından meslek içi eğitime ağırlık verilmelidir. İyi bir hukuk ve özellikle çok sağlam bir idare hukuku nosyonu ile donatılmalıdırlar. Ayrıca temel iktisat, işletme, muhasebe bilgilerine de hâkim olmalıdırlar¹⁹⁹.

Staj sürelerinin bir kısmında, en az bir yıllık yüksek lisans düzeyinde eğitim almaları sağlanmalıdır. Bu eğitim mümkünse vergi denetim elemanları ile birlikte olmalıdır. Bu sayede vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki kopukluk ve yorum farklılıkları da ortadan kalkmış olacaktır²⁰⁰. Söz konusu eğitimde hukuk eğitimine, bu bağlamda gerek Anayasa Mahkemesi ve Danıştay, gerekse Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarına eğilinmeli, verginin temel insan hakları ilişkisi boyutuna ağırlık verilmelidir. Ayrıca vergi denetiminin temel nitelik ve özelliklerine vergi hâkimleri de vâkıf olmalıdır. Vergi hâkimleri, vergi

¹⁹⁸ “Önemli olan fakültede verilen eğitimin kişiye yeterli düzeyde hukuk bilgisi vermesi ve iyi bir kamu hukukçusu niteliği kazandırmasıdır. Bu niteliğe sahip kişilerin gireceği sınav sonrasında yapacakları iki yıllık idari yargı hakim adaylığı stajının da, kamu hukukçusu özelliğini geliştirip adayları muhakeme yetisi gelişmiş, kültürlü, bilgili iyi birer idari hakim yapabilmesidir... İlk derece mahkemelerinde çalışan hakimlerin de katılacakları düzenli bir meslek içi eğitim çalışması başlatılmalı ve idari yargıyla ilgili ayrı bir meslek içi eğitim yönetmeliği çıkartılmalıdır”. Bkz. ERDEM KARAHANOGULLARI – ER, agm.

¹⁹⁹ KUMRULU, *Yargılama*, s. 63-64.

²⁰⁰ Karş. ORGAN, s. 171.

teknik ve denetimi ile ilgili bilgi donanımı bakımından kesinlikle vergi denetim elemanlarından geri olmamalı, bilâkis onlardan ileri olmalıdır²⁰¹. Bu sayede vergi yargısının vergi hukukuna yön verme ve içtihat geliştirme fonksiyonu çok daha ideal şekilde yerine getirilebilecektir.

Vergi hukuku uygulamasında, insan haklarının pek de ön planda tutulmadığı görülmektedir. Adil yargılama kavramı, vergi hukuku ile insan haklarının kesiştiği noktalardan birisidir²⁰². Vergi hâkimlerinin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihatlarını da kapsayacak geniş bir bilgi birikimiyle dolu olarak yetiştirilmeleri, adil bir yargılamanın sağlanmasında temel yapı taşı olacaktır.

Vergi yargısının etkinliğinin sağlanması bakımından, vergi hâkimlerinin seçimi ve yetiştirilmelerinin yanı sıra, hukuk fakültelerindeki eğitim ve vergi avukatlığı konuları üzerinde de durulmalıdır.

Vergi hukuku dersi, hukuk fakültelerinin programlarına 1980 sonrası yapılanma ile konulmuştur²⁰³. Vergi hukuku, çoğunlukla üçüncü sınıf dersi olarak müfredatta yer almaktadır. Haftada iki veya üç saat olarak okutulan bu ders, bazı fakültelerde sadece tek dönem olarak da işlenmektedir²⁰⁴. Üç saatlik bir programda dahi vergi hukuku ancak “okutulmaya çalışılmakta”dır²⁰⁵. Vergi hukuku dersinin saati bu bakımdan oldukça yetersizdir. Sürenin ve dersin kapsamının yeniden ayarlanması bir zorunluluk arz etmektedir.

²⁰¹ Bir vergi bürokrati bu durumu şu şekilde ifade etmektedir: “*Vergi kontrol memuru olarak aldığımız defterdarların emrindeki arkadaşlarımızı bile merkezde beş ay sabahtan akşama kadar kursa tabi tutuyoruz, önce yazılı, sözlü sınavlardan geçtikten sonra o kursun sonunda bir daha sınava tabi tutuyoruz ve ondan sonra da taşraya gönderdiğimiz zaman bunlar kıdemli kontrolörlerin yanında uzun süre çalışıyorlar ve sonra asaletleri tasdik ediliyor... Vergiye bakacak olan hakimlerimiz, vergi olayını bu kadar iyi bilmeliler ki, bizim yaptığımız, idarenin yaptığı yanlışları tartışabilsinler ve sağlıklı karar verebilsinler. Eğer değerli hakimlerimiz bu bilgi birikimlerine ulaşmazlarsa, nasıl olayları tartışacaklar, nasıl karar verecekler?”. TUFAN Altan, “Üçüncü Oturumla İlgili Tartışmalar”, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, 21-23 Mayıs 1990 Antalya, s. 143.*

²⁰² Ayrıntılı bilgi için bkz. ÜZELTÜRK, *Adil Yargılama*, s. 144.

²⁰³ SABAN, *Vergi*, s. 315.

²⁰⁴ SABAN, *Vergi*, s. 316; 2005 yılındaki durumla ilgili ayrıntılı bilgi ve tablo için bkz. KARAKOÇ, *Avukat*, s. 73-74. Bu tarihten sonra da vergi hukukunun ders saatlerinde değişiklikler olmuştur. Örneğin Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde vergi hukuku yıllık olarak haftada iki saat halinde okutulmaktadır.

²⁰⁵ SABAN, *Vergi*, s. 316.

Vergi hukuku dersi, hukuk fakültelerinde diğer derslere nazaran ikinci planda kalmaktadır. Öğrenciler de dersin teknik nitelikte olmasından dolayı zor olduğu yönünde önyargıya sahip olduklarından yeterli alâka göstermemektedir. Dersin ikinci planda kalmasına paralel olarak vergi hâkimliğine olan ilgi de geri planda kalmaktadır. Vergi hukuku dersiyle ilgili eğitimin de ders saatlerinin azlığı dolayısıyla yetersiz olması, hâkimlik sınavında hukuk fakültesi öğrencilerinin başarısını azaltan bir etken olarak ortaya çıkmaktadır.

Kişilerin hukukî güvenliği ile yakından ilgili olan bu hukuk dalının öğrencilere yeterince öğretilmesi ve öğrencilerin bu alana olan ilgilerinin artırılması gerekmektedir. Öğrencilerin bu hukuk dalının teknik nitelikte olan çok zor bir dal olduğu yönündeki önyargılarının kırılmasına çalışılmalıdır. Vergi hukuku ile ilgili seçimlik dersler de konulmalı ve sayıları artırılmalıdır. Bu bağlamda genel vergi hukuku – özel vergi hukuku ya da vergi hukuku – vergi usûl hukuku şeklinde ayrıma gidilmesi önerilmektedir²⁰⁶. Genel vergi hukuku dersinin zorunlu hale getirilip bunun seçimlik derslerle desteklenmesinin bu alana ilgi duyan öğrencilerin yeterli donanımla yetiştirilmesini sağlayacağı, ilgi duymayan öğrencilerin ise sıkılmadan temel bilgiye sahip olacakları ifade edilmektedir²⁰⁷. Vergi hâkimleri ve avukatların yetiştirilmesinde asıl görevli olan hukuk fakültelerinde genel vergi hukukunun pür bir hukuk dalı olarak ele alınması ve hem olan hem de olması gereken hukuk eğitiminin verilmesi istenmektedir²⁰⁸. Ayrıca öğrencilerin mezun olduklarında vergi hukuku ile ilgili alanlarda çalışmaları teşvik edilmelidir. Nitekim kişilerin özgürlük alanı ile yakından ilgili olan vergi hukuku alanına ilginin artırılmasının, ülkede hukukun üstünlüğünün sağlanması yönünde önemli katkı sağlayacağı haklı olarak vurgulanmaktadır²⁰⁹. Bu itibarla başta vergi müfettişleri olmak üzere vergi idaresi içinde de hukuk fakültesi mezunlarının sayısının artmasının çok büyük katkılar sağlayacağı açıktır.

²⁰⁶ ÖNCEL Mualla – KUMRULU Ahmet, “Maliye Eğitiminde Hukuki yaklaşım”, *Türkiye 1. Maliye Eğitimi Sempozyumu*, 22-24 Nisan 1985, s. 11, 15; SABAN, *Etkinlik*, s. 106; SABAN, *Vergi*, s. 316.

²⁰⁷ KARAKOÇ, *Avukat*, s. 73.

²⁰⁸ ÖNCEL – KUMRULU, s. 11.

²⁰⁹ “Hukukçuların vergi (hukuku) alanına ilgisinin artırılmasının, bu alanın hukuklaşmasına ve ülkede hukukun üstünlüğünün egemen olmasına önemli katkısının olacağı muhakkaktır”. KARAKOÇ, *Avukat*, s. 87.

Vergi hukuku dersinin ikinci planda kalması, hukuk fakültesi mezunlarının avukat olduklarında da bu hukuk dalından uzak kalmalarına yol açmaktadır. Hatta vergi alanının tam anlamıyla hukuklaşamamasının hukukçuların bu alana ilgisizliğinden kaynaklandığı ileri sürülmektedir²¹⁰. Avukatlık staj döneminde vergi mahkemelerine uğramayan avukatlar, meslek hayatlarında da vergi davalarından uzak kalmaktadır. Uygulamada avukatların vergi alanına uzak kalmaları sonucu, vergi uyuşmazlıkları büyük oranda mükelleflerin muhasebecilerine havale edilmekte, onların yönlendirmesiyle halledilmeye çalışılmaktadır²¹¹. Bu itibarla vergi hukuku alanında avukatlara tesadüfen veya kendiliğinden iş gelmesine de pek rastlanılmamaktadır²¹². Çok az sayıda avukat gerçek anlamda vergi hukuku ile ilgilenmektedir. Mevcut avukatların bu alanda yeterli bilgiye sahip olmaması, mükelleflerin hak aramalarına yardımcı olmadığı gibi, onların ekonomik olarak zarara uğramalarına da yol açabilmektedir²¹³.

1991-1994 yılları arasındaki bir istatistikî araştırma sonucuna göre İstanbul vergi mahkemelerinden kesinleşen 896 davanın 233'ü (yaklaşık % 26'sı) avukatlar tarafından açılmıştır. Bu rakam vergi mahkemelerinde hüküm aşamasında 137'ye, Bölge İdare Mahkemesi'nde 3'e ve Danıştay'da ise 8'e düşmüştür. Bu durum vergi hukuku alanındaki avukat hizmetlerinin son derece yetersiz olduğunu göstermektedir²¹⁴.

²¹⁰ “Bu alanın hukuklaşamaması, hukukçuların bu alana ilgisizliğinin ve bu alandaki bilgisizliğinin bir sonucu; hukukçuların bu alana ilgisiz ve bu alandan bilgisiz kalması da, bu alanın hukuklaşamamış olmasının bir sonucudur. Bu alana ilişkin düzenlemelerin mevzuat olmaktan çıkıp hukuk metinleri haline gelmesi halinde, hukuklaşma süreci başlayacaktır”. KARAKOÇ, *Avukat*, s. 77.

²¹¹ “Hukukçuların ilgisizliği ve bilgisizliğinin bir sonucu olarak vergi yargılaması hukuku alanında hukuki meselelerde mütalaa vermek ve yükümlülerin vergi davalarına ilişkin yazışmalarını yürütmek konusunda meslek mensuplarının yoğun bir işleve sahip oldukları, yani fiilen avukatlık yaptıkları bilinmektedir”. KARAKOÇ, *Avukat*, s. 79.

²¹² KARAKOÇ, *Avukat*, s. 70-71.

²¹³ SABAN, *Etkinlik*, s.107; SABAN, *Vergi*, s. 317; KARAKOÇ, *Avukat*, s. 75; “Davacılar bir hukukçunun hukuki yardımına başvurmadan dava açıyorlar, bir takım usul hataları yapıyorlar. Bu usul hataları sebebiyle de davalar uzuyor. Bazen öyle hatalar yapılıyor ki, bu hatalar bu işi çok iyi bildiğini söyleyenlerden geliyor, çok ilginç. Çok iyi bildiğini söyleyenler de böyle hatalar yapıyor, davaların uzamasına sebep oluyor”. CANDAN, *Tartışmalar*, s. 177.

²¹⁴ Hatta “tarhiyata karşı açılan davalarda dava dilekçelerinin büyük çoğunluğunda yürütmeyi durdurma talebinin yer aldığı” görülmektedir. Bkz. SABAN, *Etkinlik*, s.105; KARAKOÇ, *Avukat*, s. 70.

Avukatların staj dönemlerine ilişkin düzenlemeler yapılmalı ve çeşitli alanlarda uzmanlaşmalarına yönelik sınav getirilmelidir²¹⁵. Ayrıca meslek içi eğitimlere ağırlık verilmelidir²¹⁶. Vergi yargısının etkinliğinin sağlanmasında avukatlara da önemli pay düşmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının muhasebecilere havale edilmesi, kanaatimce vergi hukukunun gelişimini olumsuz etkilemektedir. Vergi yargısının kendisinden beklenen içtihat oluşturma gibi önemli fonksiyonları yerine getirmesinde, bu konunun uzmanı avukatlar da önemli etkiye sahiptir. Vergi hukukunda uzmanlaşmış avukatlar vergi uyuşmazlıklarının çözümünde etkin olarak yer almadıkları sürece, vergi yargısının etkinliği ve vergi hukukunun gelişimi ister istemez olumsuz olarak etkilenecektir. Vergi avukatlığının öneminin artması, vergi yargısındaki içtihatların nitelik ve nicelik itibarıyla artmasına katkı sağlayacaktır. Vergi avukatlığının önem kazanması, mükelleflerin hak aramalarına yardımcı olmak suretiyle hukukî güvenliğin sağlanmasına da hizmet edecektir.

Sadece vergi hâkimlerinin değil, vergi idaresi mensuplarının da vergi hukukunun insan hakları ile ilişkili olduğu bilinciyle yetiştirilmesi önem taşımaktadır. İdarenin gerek düzenleyici ve gerekse bireysel işlemlerinin hukuka uygun olmasını azamî ölçüde sağlamak gerekmektedir. İdarenin hukuka aykırı işlemlerinden dolayı mükelleflerin hukukî durumları etkilenmektedir. Her ne kadar vergi yargılaması sonucunda hukukî durumlarının düzeleceği ileri sürülebilirse de, yargı sonucuna kadar mükelleflerin uğradıkları gerek maddî ve gerekse manevî zararlar mümkün olduğunca önlenmelidir. Hukuka aykırılığın yargı organında düzeltilmesinden ziyade, idarenin hukuka aykırılığa yol açmayacak şekilde hukukî açıdan donatılması çok daha büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, vergi incelemeleri ile ilgili açılan davaların çok büyük bölümünün (% 90'ı aşan bir oranda) idare aleyhine sonuçlanması²¹⁷ üzerinde çok titizlikle durulmalıdır. Nitekim mükellef lehine sonuçlanan davalarda verilen kararların çoğunun, vergi

²¹⁵ SABAN, *Vergi*, s. 317; KARAKOÇ, *Avukat*, s. 76.

²¹⁶ “Hakimler, savcılar ve avukatlar birlikte ve/veya ayrı ayrı meslek içi eğitime tabi tutulmalıdır. Bu yolla, uyuşmazlıkların azaltılması ve hukukun üstün kılınması mümkün olabilecektir”. KARAKOÇ, *Avukat*, s. 76.

²¹⁷ ORGAN, s. 171; KARAKOÇ, *Hukukî Nedenler*, s. 105.

incelemelerinin yetersizliği gerekçesine dayandığı belirtilmektedir²¹⁸. Bu durum, vergi denetimlerinin etkinliğini azalttığı²¹⁹ gibi, mükelleflerin hukukî güvenliklerini de zedelemektedir. Bu noktada vergi idaresi mensuplarının hukukî açıdan donanımlı yetiştirilmeleri ve bunun yanı sıra vergi hâkim adayları ile vergi müfettiş adaylarının staj dönemlerinin bir bölümünde ortak eğitim almaları, kanaatimce çok büyük önem taşımaktadır.

Vergi hukuku, kamu gücünün tartışmasız egemen olduğu alanlardan birisidir. Vergi hukukunda yapılan düzenlemelerde kamu yararı esas alınmaktadır. Ancak kamu yararı, taşıdığı önem dolayısıyla üzerinde çok titizlikle durulması gereken bir kavramdır. İdare yaptığı düzenlemelerde kamu yararına uygun davranmalıdır. İdarî işlemler yargı organına geldiğinde, yargı organı işlemin maksat unsuru bakımından kamu yararını denetleyecektir. İdare tarafından adeta sihirli bir değnek olarak kullanılan kamu yararı kavramının mükellefle devlet arasındaki menfaat dengesini sağlayacak şekilde yorumlanması ve uygulanması gerekmektedir. Vergi idaresinin kamu yararını, sadece devleti koruyan tarzda anlamaması gerekir. Vergi idaresi, mükellefin bir nevi müşterisi olduğu²²⁰ gerçeğini göz önünde bulundurarak hareket etmelidir. Bu takdirde, ortaya çıkması muhtemel vergi uyuşmazlıklarının birçoğu zaten doğmadan önlenebilecektir.

Vergi idaresinin hukuka uygun ve etkin çalışması da vergi yargısının etkinliği açısından büyük önem teşkil etmektedir²²¹. Vergi idaresi-

²¹⁸ CANDAN, *Yargı Kararları*, s. 266.

²¹⁹ ORGAN, s. 171.

²²⁰ BAYRAKLI, s. 12.

²²¹ “Vergi uyuşmazlıklarının hem ortaya çıkışının önlenmesi hem de yargıya taşınan davaların sayısının azaltılması veya idare lehine döndürülmesi bakımından vergi idaresince alınması gereken bazı önlemler söz konusudur. Bunlar; hangi uyuşmazlıkların yargı aşamasına götürülebileceği konusunda daha dikkatli olunması, mevzuata açıkça aykırı nitelikte idari işlemlerin yapılmaması, davaların tüm kanun yolları tükeninceye kadar sürdürülmesi, yeni yasal düzenlemelere yönelik açıklama gerektiren konularda idarenin gerekli düzenleyici işlemleri zamanında yapması gibi önlemlerdir. Yine, vergi uyuşmazlıklarının özellikle idari aşamada (barışçıl yollardan) çözümünde (uzlaşma müessesesindeki başarı gibi) diğer idari yolların da etkinleştirilmesine yönelik mükelleflerin bilgilendirilmesi veya ikna edilmesine ilişkin etkin önlemler alınması ve bu konudaki gerekli düzenlemelere gidilmesi, vergi idaresi personelinin hizmet içi eğitim ile güncel gelişmeleri izlemele-

nin faaliyetlerinin hukuka uygunluğunun sağlanması birçok uyuşmazlığın önleyecek, yargının önüne belki az sayıda ama çok daha nitelikli uyuşmazlıklar gelebilecektir. Bu durum da vergi yargısının kendisinden beklenen fonksiyonları çok daha iyi bir şekilde yerine getirmesini sağlayacaktır. Böylelikle vergi yargısı, vergi hukukunun gelişimine gerçek anlamda katkıda bulunabilecektir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda vergi yargısının etkinliğinin aslında, vergi idaresinin görevlerini ideal şekilde yerine getirmesiyle alâkalı olduğu anlaşılmaktadır²²². Bu itibarla vergi yargısının etkinliğinin sağlanmasında sadece vergi yargısında yapılacak düzenlemeler tek başına yeterli olmayacaktır, vergi idaresinin de vergi yargısına destek verecek tarzda yapılanması, vergi idaresi mensuplarının da buna göre yetiştirilmeleri önem taşımaktadır.

İdare ve mükellef arasındaki menfaat dengesinin hukuk vasıtasıyla sağlanması lâzımdır. Vergi idaresinin bu dengeyi gözetmesi gerekmektedir. Ancak konu yargıya intikal ettiğinde, bu denge artık vergi mahkemelerince gözetilecektir. Vergi mahkemeleri bu noktada sadece iç hukuk kurallarından değil aynı zamanda, vergilerle bağlantılı insan hakları açısından uluslararası kararlar ve gelişmelerden de yararlanmalıdır²²³.

Vergi yargısının yapılanmasının bu şekilde gerçekleştirilmesi, diğer yargı kolları bakımından da yol gösterici, yönlendirici nitelikte

rinin sağlanması ve personel kalitesinin artırılmasına çalışılması gerekmektedir". ARMAGAN Ramazan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme", Maliye Dergisi, S. 156, Ocak-Haziran 2009, s. 217.

²²² *"Maalesef vergi daireleri kendilerini savunamıyorlar, savunma dilekçelerinde yaptıkları tek şey, vergi inceleme raporlarına gönderme yapmaktan ibaret veya aynen o raporları yazmaktan ibarettir. Ama vergi inceleme raporlarında da öyle yetersizlikler var ki, yargıç yöntemi anlamakta matrahın nasıl hesaplandığını anlamakta zorluk çekiyor. Bu yüzden de, ara kararlariyle sürekli idareye soruyor. İdareden doğru cevap alamıyor çoğu kez, alıncaya kadar da devam ediyor". CANDAN, Tartışmalar, s. 177.*

Bu bakımdan Amerika Birleşik Devletleri'nde olduğu gibi, vergi davalarında hâsim olarak vergi inceleme elemanlarının gösterilmesi düşünülebilir. İnceleme elemanı davada kendi raporunu savunacaktır. Bu sayede vergi davaları daha hızlı bir şekilde çözümlenebilecektir. Ayrıca idarenin savunmasında yetersiz kalması gibi sakıncaların da önüne geçilebilecektir.

²²³ ÜZELTÜRK, *Adil Yargılama*, s. 156.

olacaktır. Bütün vergi mahkemelerinin kurul halinde çalışması, vergi hâkimlerinin gerek staj dönemi gerekse meslek içi dönemde eğitimlere tâbi tutulup dünyadaki son gelişmelerden haberdar olmaları, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına vâkıf olmaları, vergi yargısını diğer yargı kollarınca da örnek alınacak bir yapıya kavuşturacaktır. Nasıl ki anayasal demokratik sistemin kurulmasında, vergilendirme yetkisinin hukuka dayandırılmasına yönelik mücadeleler etkili olmuşsa²²⁴, yargı kollarının insan haklarına ve kendi alanlarına ilişkin diğer hukukî konularda donanımlı olup içtihat oluşturma fonksiyonlarının en yüksek seviyelere çıkmasında, vergi yargısındaki bu yapılanma ilk örnek olması hasebiyle yönlendirici olacaktır. Böyle bir yapılanma aynı zamanda toplumda demokrasi kültürünün ve vergi bilincinin artması bakımından da etkili sonuçlar doğuracaktır.

Vergi yargısı alanında yapılacak bu düzenlemeler gerek diğer yargı kollarına ve gerekse de diğer ülkelerdeki vergi yargısı yapılanmalarına örnek teşkil edecek nitelikte olacaktır. Doktrinde de Türkiye'nin vergi hukuku alanında örnek ülke olması gerektiği şöyle ifade edilmektedir: *“Türkiye Magna Carta’lar yaratarak öncü konumda olmalıdır”*²²⁵.

²²⁴ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 7.

²²⁵ “Vergi hukukuna egemen olan ve tarihi kökleri bulunan prensipleri hayata geçirmek başta İdare’nin görevidir. İdare bu görevini yerine getirmez ve hukukun üstünlüğü ilkesine uymazsa mükelleflerin de uymasını beklemek hayalperestlik olur. Bunca zamandır şekillenerek günümüze ulaşan ve çağdaş vergi hukuku uygulamalarında yer bulan temel ilkelerin artık 800 yıl sonrası Türkiye’inde uygulanmasına beklemek büyük bir umut olmamalıdır. Türkiye Magna Carta’lar yaratarak öncü ülke konumunda olmalıdır”. ÜZELTÜRK Hakan, “Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, 25. Türkiye Maliye Sempozyumu, Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi”, Ankara 2011, s. 139.

SONUÇ

Vergi denetimi ve vergi yargısı, başarılı bir vergi yönetiminin iki ana sacayağını oluşturmaktadır. Vergi denetimi olmadan mükelleflerin vergiyle ilgili kurallara uyup uymadıkları tespit edilemeyecektir. Dolaşısıyla yeterli ve etkin bir denetim sağlanamadığı sürece, mükellefler arasında eşitlik tam anlamıyla sağlanamayacaktır. Denetimlerdeki hukuka aykırılıklar ise başta itibar kaybı olmak üzere mükelleflerin hukukî durumunu derinden etkileyecektir. Vergi yargısı ise hem mükelleflere hem de devlete güvence oluşturmaktadır. Hukukî güvenliğin ve adaletin sağlanmasında vergi yargısı önemli fonksiyon icra etmektedir.

Etkin bir vergi denetimi ve vergi yargısı olmadan vergi adaleti sağlanamayacaktır. Bu bakımdan bunlar birbirini tamamlayan iki temel unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi denetiminin ve vergi yargısının kendilerinden beklenen yararları sağlayabilmeleri için mutlaka etkin bir şekilde düzenlenmeleri gerekmektedir. Aksi halde, vergi adaletinden bahsedebilmek mümkün olmayacaktır.

Ülkemizde her iki müessesede bir takım eksiklikler bulunmakta ve bunlar etkin bir şekilde işleyememektedir. Ancak bu eksiklikleri gidermeye yönelik çabalar devam etmektedir. Vergi denetimleri konusunda, vergi müfettişlerinin örgütlenmesinde çok önemli düzenlemeler yapılmıştır. Fakat yapılan düzenlemeler bu haliyle yetersizdir. Her şeyden önce, vergi müfettişlerinin Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlanması gerekir. Ayrıca bakanlığa bağlı iç denetimin bulunması da gereklidir.

Türkiye'de vergi denetim oranı oldukça düşüktür. İncelenen mükellef sayısı % 2-3'lerden % 10-15'lere çıkarıldığı zaman dahi, hem mükelleflerde "piyango bana vurdu" anlayışı yıkılacak ve hem de vergi kaçırma eğilimine büyük ölçüde darbe vurulmuş olacaktır. Vergi denetimlerinin yaygınlaşması vergi hukukunun uygulamasını genişletecek ve vergi gelirlerini de yükseltecektir.

Dünyadaki ilk on büyük ekonomiden biri olma hedefi, beraberinde vergi gelirlerinde artışı zorunlu kılmaktadır. Bu da vergi uyuşmazlıklarını doğal olarak artıran bir faktör teşkil edecektir. Bu itibarla vergi denetimleri ve vergi yargısının mutlaka yeniden yapılandırılması, büyük bir önem arz etmektedir.

Vergi denetimleri mükelleflerin hukukî güvenlikleri bakımından önem taşımaktadır. Bunlarla ilgili kuralların mükellef hakları bağlamında ele alınması gerekir. Vergi inceleme sayılarının yetersizliği çok büyük bir sorundur. Bunları artıracak düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi incelemelerinin artması için aslında ilk etapta çok büyük kadro artışlarına da ihtiyaç yoktur. Elektronik ortama geçilmesi ile birlikte vergi dairelerinde boşa çıkan memurlara hizmet içi eğitim verilerek alt bir inceleme kadrosu oluşturulabilir²²⁶. Bu kadrolar, ikişer kişilik ekipler halinde vergi incelemesinde değerlendirilebilir.

Vergi müfettişliği cazip hale getirilmelidir. Ayrıca vergi denetim elemanlarının iyi yetişmiş olmaları da bu noktada öneme sahiptir. Vergi davalarının büyük bölümünün mükellef lehine sonuçlanması da bu gerçeğe işaret etmektedir. Gerek staj dönemlerinde gerekse meslek hayatları boyunca eğitim almaları sağlanmalıdır. Vergi adaletinin sağlanmasında vergi denetiminin sayısının çokluğundan ziyade, denetimin hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesi şarttır.

Vergi yargısının fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için çok iyi yapılması gerekmektedir. Vergi yargısının mevcut örgüt yapısı, kendinden beklenen yararları yeterince yerine getirmesine mani olmaktadır. Vergi hukukunun kendine has teknik bilgiler ihtiva etmesi ve sadece kamu hukuku ile değil, özel hukuk dalları ile de çok yakından ilişki içinde bulunması, vergi yargısının ayrı bir yargı kolu olarak örgütlenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu sayede vergi adaletine ulaşmada önemli bir adım atılmış olacaktır.

²²⁶ “Almanya’da aşağı yukarı 120 bin vergi memuru var... Bu 120 bin memurun çok azı bu alanda çalışmaktadır... Maalesef, idari araçların içinde operatif olmayan, verimli olmayan işlemleri gerçekleştiren çok fazla insan var. Bu, kişilerin tembel olmasından kaynaklanmıyor; bu, katılmadıkları, hiçbir şey yapmadıkları için böyle... Önemli olan, vergilendirme eşitliği yaratmak ve hukuka uygun vergilendirme yapabilmek için, birçok memurun bu verimli olmayan alandan verimli alana, yani inceleme alanına geçmeleri gerekir; bu da idari sistemle bağlantılıdır”. Bkz. SEER, s. 442-443.

Ayrı bir vergi yargısı kurulamazsa bile, mutlaka mevcut yapının elden geçirilmesi gerekmektedir. Üç dereceli bir yargı sistemine geçilmelidir. Vergi mahkemeleri, idare mahkemelerden kesin çizgilerle ayrılmalıdır. Bölge İdare Mahkemeleri, idare ve vergi dava daireleri olarak ikiye ayrılmalıdır. Danıştay'ın dava yükü azaltılmalıdır. Hali hazırda vergi mahkemelerinin görev alanına girmeyen vergiyle ilgili davalar (örneğin vergi suçları ile ilgili davalar) da vergi mahkemelerinin görev alanına dâhil edilmelidir.

Vergi hâkimlerinin alınmasında mevcut idarî yargı sınavından ayrı bir sınav yapılmalıdır. Bu sınavda vergi hâkimlerinin karşılaşacağı konulardan sorular gelmelidir. Ayrıca staj dönemi çok önemlidir. Vergi hâkim adaylarına çok kapsamlı bir staj eğitimi verilmelidir. Vergiyle ilgili teknik konuların yanı sıra insan hakları alanında da eğitim verilmelidir. Bu eğitimin vergi denetim elemanlarıyla ortak olarak gerçekleştirilecek bir program dâhilinde yapılması, çok daha faydalı olacaktır. Bu sayede, vergi hâkimlerinin teknik konularda vergi denetim elemanlarının gerisinde kalmaları önlenecektir. Ayrıca vergi denetim elemanları da hukukî konularda daha derin bilgi sahibi olacaklar, vergilemenin insan hakları ile ilişkine de vâkıf hâle geleceklerdir. Bu sayede vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki görüş ve yorum farklılıkları da asgariye inecektir.

Keyfî vergilendirmeye karşı mücadelelerin sonucunda vergilerin kanunîliği ilkesi kabul edilmiştir. Anayasal demokratik sistemin kurulması yönünde atılan ilk adım, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılarak hukuka bağlanması olmuştur. Dolayısıyla vergi yargısı alanında yapılacak reformlar aslında diğer yargı kollarını da etkileyecektir. Vergi hâkimlerinin derin bir bilgi birikimiyle yetiştirilmeleri, dünyadaki gelişmeleri takip edecek nitelikte olmaları vergi hukukunu geliştireceği kadar, diğer yargı kollarına da yol gösterici olacaktır. Bu bağlamda vergi yargısında çalışacak hâkimlerin iyi yetiştirilmeleri, bunlara staj dönemlerinde yüksek lisans eğitimi niteliğinde temel zorunlu konularda (muhasabe gibi) eğitim verilmesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarını takip etmeleri ve kararlarında bu içtihatlardan yararlanmalarının sağlanması büyük bir reform olacaktır.

Sonuç olarak, vergilendirmede adaletin sağlanmasında, vergi denetimi ve vergi yargısı en önemli unsurdur. Ancak bunların etkinliğinin sağlanması mecburîdir. Etkin bir vergi denetiminin bulunmadığı durumlarda vergi adaletinden bahsetmek, pek de gerçekçi olmayan bir söylemden öteye geçemeyecektir. Etkili bir vergi denetimi de ancak etkili vergi yargısı ile desteklendiğinde olumlu sonuçlar verebilecektir. Etkin bir denetim ve yargı olmadan vergi adaleti gerçekleştirilemez.

YARARLANILAN KAYNAKLAR*

KİTAPLAR VE MAKALELER

- AHRENS** Susanne: “Hollanda Maliye İdaresi’nin Kontrol Stratejileri”, (Çev. NART Serdar), *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010, s. 325-336.
- AK** Mehlika Sultan: “Vergi Hukuku Bakımından Sirküler”, *Vergi Dünyası*, S. 278, Ekim 2004, s. 109-113.
- AKDENİZ** Kurtuluş: “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Süresi”, *Yaklaşım*, S. 151, Temmuz 2005, s. 144-146.
- AKDOĞAN** Abdurrahman: *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2009.
- AKDOĞAN** Abdurrahman: *Vergi İncelemesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No: 8, Ankara 1979 (*İnceleme*).
- AKSOY** Şerafettin: *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 1996.
- AKYILMAZ** Bahtiyar: *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.
- ALİEFENDİOĞLU** Yılmaz: “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, *Danıştay Dergisi*, yıl 1, S. 1, 1971, s. 46-64, (*Uzlaşma*).
- ALİEFENDİOĞLU** Yılmaz: “Vergi Yargısı ve Sorunları”, *Danıştay Dergisi*, Yıl 9, S. 32-33, s. 135-152, (*Yargı*).
- ALTUNDİŞ** Mehmet: “5435 ve 5720 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle Birlikte İdari Yargı Hâkim Adaylığına Girişte Aranan Öğrenim Koşuluna İlişkin Bir Değerlendirme”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 2011, S. 2, s. 275-292.

* Birden fazla eserinden yararlanılan yazarlara yapılan atıflarda, eserlere kısaltma verilmesi yoluna gidilmiştir. Yapılan kısaltmalar parantez içinde gösterilmiştir.

AMBOS Kai: “(Alman) Ceza Muhakemesi İçin Avrupa Hukuku’ndan Kaynaklanan Yükümlülükler-AİHM’nin 2000-2002 Yılları Arasındaki Kararları Hakkında”, (Çev. ERDEM Mustafa R.), *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku, KUNTER’e Armağan*, Ankara 2004.

ARIKAN Zeynep – ÖZ Ersan: “Re’sen Tarhiyatın Muhatabı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 176, Mayıs 2003, S. 181-191.

ARIKAN Zeynep: *Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1994.

ARIKAN Zeynep: “Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları”, *DEÜİİBFD. C. 13, S. 11, 1998, s. 127-133.*

ARMAĞAN Ramazan: “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, S. 156, Ocak-Haziran 2009, s. 199-218.

ARPACI Altar Ömer: “Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 194, Kasım 2004, s. 40-56.

AŞÇI AKINCI Nuray: *Bir Vergi Yargılama Hukuku Tasarımı: “Etkili Hukuksal Koruma”*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli 2006.

ATES Leyla: “Vergi İdaresinde Demokrasinin Vazgeçilmez Aracı Olarak Mukteza”, *Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL’e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, C. 1, Ankara 2009, s. 623-655.

AVCI Mustafa: “İdari Yargıda İstinaf”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2011, S. 96, s. 179-204.

AYAYDIN Cem: “İdari Yargı’nın Sahip Olduğu İşlevler ve Tabi Olduğu Sınırlamalar Hakkında Bazı Tespitler ve Değerlendirmeler”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Yıl 2011, C. LXIX, S. 1-2, s. 505-592.

AYDIN Ali Rıza: “Vergi Suç ve Ceza sisteminin Anayasal Çerçevesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 233, Şubat 2008, s. 13-28.

AYDOĞDU İsmail – ARPACI Altar: “Gelir İdaresi Gerçekten Yeniden Yapılandırılıyor mu?”, *Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması, Vergi Sorunları Dergisi*, S. 190, Temmuz 2004, Özel Ek, s. 141-171.

- BAŞARAN Funda:** “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu – Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü ile Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 143, Ağustos 2000, s. 178-195 (*Bilgi Verme*).
- BAŞARAN Funda:** “Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma” Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi (I)”, *Mükellefin Dergisi*, S. 90, Haziran 2000, s. 33-42.
- BAŞARAN Murat:** “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Sürecinin Yönü ve Yöntemi Üzerine Çözümleme”, *Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması*, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 190, Temmuz 2004, Özel Ek, s. 127-140.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda:** “İdari Nitelikli Vergi Suçları ve Cezaları”, *Vergi Dünyası*, S. 229, Temmuz 2006, s. 116-147, (*Vergi Suçları*).
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda:** “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010, s. 393-425 (*İnceleme*).
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda:** “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 261, Haziran 2010, s. 87-108 (*Vergi İncelemesi*).
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda:** “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Yıl 2008, C. XXV, S. 2, s. 309-337 (*Uzlaşma*).
- BAYKARA Bekir:** “Vergi Yargısının Sağladığı Hukuki Himaye Yeterli mi?”, *Vergi Dünyası*, Eylül 2008, s. 10-14.
- BAYRAKLI H. Hüseyin :***Vergi İcra Hukuku*, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın no: 27, Afyon 2000.
- BELLEK İhsan Sabri:** “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkele-ri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 105, Haziran 1997, S. 70-87.
- BİLİCİ Nurettin:***Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012.
- BİYAN Özgür – YILMAZ Güneş:**“Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşı-laştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü”, *Maliye Dergisi*, S. 162, Ocak-Haziran 2012, s. 184-218.
- BİYAN Özgür:** “Vergi İnceleme Elemanlarının Takdir Yetkileri ve Sınırları, <http://www.ozgurbian.com/wp-content/uploads/vergi-%C4%B0nceleme-elemanlar%C4%B1n%C4%B1n-takdir-yetkileri-ve-s%C4%B1n%C4%B1rlar%C4%B1.pdf>, (ET. 23.10.2011).

BULUTOĞLU Kenan: Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1971.

CANDAN Turgut: “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara 2009 (*Vergisel Kabahatler*).

CANDAN Turgut: “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, *Danıştay Dergisi*, Yıl 14, S. 54-55.

CANDAN Turgut: “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Değerlendirilmesi, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004 Antalya, s. 255-280 (*Yargı Kararları*).

CANDAN Turgut: *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001.

CEYLAN Mehmet Ali – **TUNALI** Ahmet: “646 Sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: “Vergi Denetim Kurulu” Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?”, *Vergi Dünyası*, S. 360, Ağustos 2011, s. 27-32.

ÇAĞAN Nami :*Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

ÇATALOLUK Cuma: “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl 2008, S. 20, s. 213-228.

ÇELENOĞLU Nail: “Vergi Hukukunda Delil Sistemi”, *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Yıl 1967, S. 14, s. 187-192.

ÇETİN Güneş – **GÖKBUNAR** Ramazan : “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, *Yönetim ve Ekonomi*, Yıl 2010, C. 17, S. 1, s. 23-45.

ÇETİNKAYA Oğuz: “Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu”, *Yaklaşım*, S. 113, Mayıs 2002, s. 183-190.

DOĞAN Battal: “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 137, Şubat 2000, s. 74-82.

DOĞRUSÖZ M. Bumin: “Vergi Ceza sistemine Yönelik Eleştiriler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 233, Şubat 2008, s. 95-101 (*Ceza*).

DOĞRUSÖZ M. Ezhan: “Vergi Hukukunda Arama”, *Yaklaşım*, S. 132, Aralık 2003, s. 183-189.

ENGİN Rifat: “Defter ve Belge İbraz Zorunluluğunun Yerine Getirilmemesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 9, Eylül 2005, <http://www.lebibyalkin.com.tr>, (ET. 01.03.2011).

- ERDEM KARAHANOGULLARI** Özlem – **ER** Salih: “İdari Yargıda Hakim ve Savcı Adaylarının Eğitimi”, http://www.danistay.gov.tr/1-Idari_yargida_hakim_ve_savci_adaylarinin_egitimi.htm, (ET. 25.10.2011).
- EREN** Hayrettin – **ŞİŞMAN** Güliden, “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”, *Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL’e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, C. 1, Ankara 2009, s. 747-813.
- ERKAN** Fikret: *Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi’nin Bu Konudaki Rolü*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın no: 2009/399, Ankara 2009.
- EROL** Ahmet: “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-1”, *Yaklaşım*, S. 197, Mayıs 2009, s. 22-24.
- EROL** Ahmet: “Aramalı Vergi İncelemesinde Aramaya Katılan İnceleme Elemanı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Üyesi Olur mu?”, *Yaklaşım*, S. 204, Aralık 2009, s. 31-35.
- EROL** Ahmet: “Vergi İdaresi Uygulamalarının Anayasa ve Vergi Hukuku Karşısında Durumu”, *Yaklaşım*, S. 137, Mayıs 2004, s. 88-93.
- EROL** Ahmet: “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları – I”, *Yaklaşım*, S. 207, Mart 2010, s. 17-20 (*Mükellef Hakları – I*).
- EROL** Ahmet: “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları – II”, *Yaklaşım*, S. 208, Nisan 2010, s. 30-34 (*Mükellef Hakları – II*).
- EROL** Ahmet: *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, (Vergi).
- ERSOY** Adnan: “6009 Sayılı Kanun Sonrası Vergi İncelemelerinde Genel Tebliğ, Sirküler ve Mukteza (Özelge) Etkisi”, *Vergi Dünyası*, S. 357, Mayıs 2011, s. 46-49.
- FURTUN** İdris Hakan: “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010, s. 299-313.
- GERÇEK** Adnan: ““Sirküler”lerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği”, *Yaklaşım*, S. 135, Mart 2004, s. 203-209, (Sirküler).
- GERÇEK** Adnan: “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli”, *Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması, Vergi Sorunları Dergisi*, S. 190, Temmuz 2004, ÖZEL EK, s. 7-94 (*Çağdaş Eğilimler*).

- GERÇEK** Adnan: “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, *Yaklaşım*, Yıl 19, S. 224, Ağustos 2011, s. 31-36, (*Denetim*).
- GERÇEK** Adnan: *Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını*, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 254, Kasım 2008, ÖZEL EK, (*Gelir İdaresi*).
- GIVATI** Yehonatan: “Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings”, *Harvard, John M. Olin Center For Law, Economics and Business Fellows’ Discussion Paper Series*, no. 30, 6/2009, [<http://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/3333571/givati.pdf?sequence=2>, (ET.01.09.2012)]
- GÜNDEŞLİ** Erhan: “Devletle Mükellef Barışmalı mı?” *E-Yaklaşım*, Nisan 2005.
- GÜNDEŞLİ** Ersan: “Vergi Hukukunda Yoklama ve Vergi Tabanının Genişlemesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 17, Mayıs 2005, s. 51-59.
- GÜNDEŞLİ** Ersan: “Vergi Hukukunda Yoklama ve Vergi Tabanının Genişlemesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 17, Mayıs 2005, s. 51-59.
- GÜNEŞ** Gülsen :“Vergi Hukuku – Ana Çizgileri ile Bir Hukuk Dalının Cumhuriyet Dönemindeki Kuramsal ve Uygulamasal Gelişimine Eleştirisel Bakış-”, *Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi*, 30-31 Ekim 2003, Sempozyum, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 538, s. 63-92.
- GÜNEŞ** Gülsen: *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998.
- KANETİ** Selim: *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.
- KARAKOÇ** Yusuf: “Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2005, S. 59, s. 63-89 (*Avukat*).
- KARAKOÇ** Yusuf: “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, *Vergi Dünyası*, S. 212, Nisan 1999, s. 23-28 (*İşlev*).
- KARAKOÇ** Yusuf: *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2011 (*Vergi*).
- KARAKOÇ** Yusuf: “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme – Uygulama – Yargılama)”, 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004 Antalya, s. 90-114 (*Hukukî Nedenler*).
- KARAKOÇ** Yusuf: *Vergi Sorunlarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Yetkin Yayınları, Ankara 2007 (*Vergi Yargılaması*).

- KARYAĞDI** Nazmi: *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi*, T.C. Maliye bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara 2006.
- KAYAÇAĞLAYAN** Metin: "Türk Hukukunda Vergi Yargısı ile İdari Yargı Arasındaki İlişkiler ve Vergi Yargısının Görev Alanı", *Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL'e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, C. 2, Ankara 2009, s. 1281-1305.
- KAYNAR BİLGİN** Handan: "Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 20, S. 2, 2011, s. 259-277.
- KIRBAŞ** Sadık :*Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara 2012.
- KIZILOĞ** Şükrü – **KIZILOĞ** Zuhâl: *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010.
- KIZILOĞ** Zuhâl: "Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Suç Oluşturmadığı ve Oluşturduğu Durumlar", *Yaklaşım*, S. 201, Eylül 2009, s. 253-255.
- KOÇ** Mehmet: "Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanma ve Vergi Dairelerinin Mükellefiyet Yapısı", *Vergi Dünyası*, S. 361, Eylül 2011, s. 47-50.
- KORKUSUZ** Mehmet: "Mükelleflerin Vergi İdaresinden Yazılı Görüş (Muktezâ) İsteme Hakkı", *Maliye Postası Dergisi*, Yıl 17, S. 381, 15 Temmuz 1996, s. 52-56.
- KUMRULU** Ahmet: "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", *Danıştay Dergisi*, Yıl 19, S. 72-73, 1989, s. 8-26 (*Uzlaşma*).
- KUMRULU** Ahmet: "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 40, S. 1-4, 1988, s. 237-250 (*Gecikme Faizi*).
- KUMRULU** Ahmet: "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Sui Generis Bir Model: KKTC Sistemi", *Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL'e Armağan*, C. 1, Ankara 2009, s. 457-460.
- KUMRULU** Ahmet: "Vergi Yargısında Sorunlar", *VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları*, 21-23 Mayıs 1990 Antalya, s. 119-136 (*Sorunlar*).
- KUMRULU** Ahmet: *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik, Çoğaltma*, Ankara 1989 (*Yargılama*).

- MUTLUER Kâmil:** “Türk Vergi Yargı sistemi – Yorum –”, *VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları*, 21-23 Mayıs 1990 Antalya, s. 137-141 (Yorum).
- MUTLUER Kâmil:** *Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi*, Eskişehir İktisadi ve ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir 1975, (Yargı).
- MUTLUER M. Kâmil:** *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011 (Vergi).
- OK Sinan:** “Vergi Usul Yasasında Defter Belge İbraz Etmemek Suçu”, http://www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/sayi7/icindekiler.htm#VERGİ_USUL_YASASINDA_DEFTER_BELGE_İBRAZ_ETMEMEK_SUÇU, (ET. 01.09.2012).
- OKTAR S. Ateş:** “Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükmülerinin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım*, S. 107, Kasım 2001, s. 50-52.
- ORGAN İbrahim:** *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara 2008.
- OZANSOY Ahmet:** “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, *Yaklaşım*, S. 89, Mayıs 2000, s. 204-210, (Uzlaşma).
- OZANSOY Ahmet:** “Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?”, *Yaklaşım*, Yıl 19, S. 226, Ekim 2011, s. 80-86, (Denetim).
- ÖNCEL Muallâ – KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami :** *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.
- ÖNCEL Muallâ – KUMRULU Ahmet :** “Maliye Eğitiminde Hukuki yaklaşım”, *Türkiye 1. Maliye Eğitimi Sempozyumu*, 22-24 Nisan 1985, TC. Anadolu Üniversitesi Yayınları No. 157, Eskişehir 1986, s. 1-16.
- ÖNEL Süleyman:** *Vergi Davalarında Dava Ehliyeti*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2012.
- ÖZKER A. Niyazi:** “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2002, S. 4. s. 172-185.
- ÖZTÜRK Nadir :** “Vergi İncelemesi ve Denetimi ile İlgili Yeni Düzenlemeler – I”, *Yaklaşım*, Yıl 19, S. 219, Mart 2011. s. 41-46.
- SABAN Nihal:** “Bir Yaşam / İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004 Antalya, s. 717-734 (Hak İhlalleri).
- SABAN Nihal:** “Vergi Suçlarında Affı Anayasa İle Sorunsallaştırmak”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 18, Yıl 2001, s. 451-475, (Vergi Affı).

- SABAN** Nihal: *Vergi Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2006 (*Vergi*).
- SABAN** Nihal: *Vergi Yargısının Etkinliği*, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV) Yayınları, İstanbul 2000, [<http://ercindede.blogspot.com/2006/10/trk-vergi-yargs-sisteminin-etkinlii.html>], (*Etkinlik*).
- SARILI** Mustafa Ali: “Türkiye’de Etkin Bir Vergi Denetiminin Gerçekleştirilebilmesi İçin Neler Yapılmalıdır?”, *Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması*, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 190, Temmuz 2004, Özel Ek, s. 95-125 (*Etkin Denetim*).
- SERİM** Nilgün: “Vergi Ahlakını Biçimlendiren Faktörlerin Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL’e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, C. 1, Ankara 2009, s. 155-177.
- SEVGİ** Şuayip: “Vergi Hukuku’nda Mukteza”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 197, Şubat 2005, s. 50-54.
- SEVİĞ** Veysi: “Vergileme Yetkisinin Kullanımında Yargısal Denetim (Türkiye Modeli Üzerine)”, *İÜ. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, *Prof. Dr. Orhan DİKMEN’e Armağan*, s. 75-89.
- SONSUZOĞLU** Elif: *Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz*, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001.
- SÖYLER** İlhami: *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1987/295, Ankara 1987.
- ŞAHİNOK** Aynur: “Her Yönüyle ve Mukayeseli Olarak Vergi Hukukunda Ulaşma Müessesesi”, *İdare Hukuku ve İdarî Yargı İle İlgili İncelemeler II*, Ankara 1978, s. 220-281.
- ŞEKER** H. Nezi: *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1994.
- ŞEKER** Sakıp: “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930566.htm>, (ET. 23.20. 2011).
- ŞENYURT** İdris: “Özelge ve Sirkülerin Hukuki Durumu, Yeni Özelge Sistemi ve 6009 Sayılı Kanunla Mükelleflerin İzahat Talebine İlişkin Esaslar da ve Sonuçlarında Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası*, S. 349, Eylül 2010, s. 49-54.
- ŞENYÜZ** Doğan – **YÜCE** Mehmet – **GERÇEK** Adnan: *Vergi Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2012.

ŞENYÜZ Doğan: *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2011.

ŞİRİN Z. Ertunç: “Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum”, *Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ’a Armağan Kitap*, Eylül 2011, s. 230-241.

TAŞÇI Kenan: “Türkiye ve AB Ülkelerinde Vergi Denetim Uygulamalarının Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi”, <http://web.inonu.edu.tr/~ozal.congress/pdf/9.pdf>, s. 150-168, (ET. 30.09.2011).

TAŞDELEN Aziz: “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 2, İzmir 2003.

TAŞKIN Ş. Cankat: “İdari Yargının Güncel Sorunları ve Yargı kararlarının Uygulanmaması”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2007, S. 71, s. 300-338.

TAYFUR Ersin: “4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununda Yer Alan “Vergi İncelemesi ve Tarhiyat Yapılmayacak” Lafzının Anlamı ve Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, S. 272, Nisan 2004, s. 147-151.

TEKİN Fazıl – **ÇELİKKAYA** Ali: *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.

TEMİZYÜREK Onur: “Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Kaçakçılık Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar”, *Yaklaşım*, S. 196, Nisan 2009, <http://www.yaklasim.com.tr>, (ET. 01.03.2011).

TEZEL Adnan: “Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı”, *VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları*, 21-23 Mayıs 1990 Antalya, s. 109-118.

TUNCER Selahattin – **YARALI** Levent: “Vergi Denetiminde 6009 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik ve Yenilikler – I”, *Yaklaşım*, Yıl 19, S. 221, Mayıs 2011, s. 9-15.

TUNCER Selahattin: “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, *İktisat ve Maliye*, C. XXXIV, S. 2, Nisan 1987, s. 70-77.

TUNÇER Mehmet: “Vergi Ahlakı – Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 181, Ekim 2003, s. 92-114.

TURGAY Recep: “Türkiye’de Mali Kaza’nın Bugünkü Durumu”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Yıl 1962, S. 8, s. 169-198. (<http://www.iu-dergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile/14353/13560>).

TURHAN Salih: *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998.

- TURMANGİL** Civan: “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 39, Yıl 1982-1987, S. 1-4, S. 125-156.
- ÜNVER** Musa Kazım: “Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi İle Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, *Yaklaşım*, S. 138, Haziran 2004, s. 136-140.
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman: “Son Kanunî Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. VII, S. 1-2, Haziran 2012, s. 189-222 (Özelge).
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman: “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, Yıl 2011, S. 3, s. 363-390, (Susma Hakkı).
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman: “Vergi Mahkemelerinde Tek Hâkimle Çözümlenecek Davalara İlişkin Sınırı Artıran Kanun Tasarısı Hükümünün Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, Yıl 2012, S. 2, s. 217-229 (Tek Hâkim).
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman: Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2001.
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman: *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi, Ankara 2007 (Takdir Yetkisi).
- ÜZELTÜRK** Hakan: “Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No-Point”, *Vergi Dünyası*, Yıl 21, S. 250, Haziran 2002, s. 144-156 (Adil Yargılama).
- ÜZELTÜRK** Hakan: “Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, 25. *Türkiye Maliye Sempozyumu, Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Maliye-Vergi Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s. 117-140.
- YALTI** Billur : “Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış”, *Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ’a Armağan Kitap*, Eylül 2011, s. 313-336, (Vergisel İzahatlar).
- YALTI** Billur: “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359)(a)(2)nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, *Vergi Dünyası*, S. 285, Mayıs 2005, s. 24-32 (Susma Hakkı).
- YALTI** Billur: *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2006 (Haklar).
- YALTI SOYDAN** Billur: “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – I”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 143, Ağustos 2000, s. 151-167. (I).

- YALTI SOYDAN** Billur: “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılama Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, *Vergi Dünyası*, S. 254, Ekim 2002, s. 85-102.
- YALTI SOYDAN** Billur: “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – III”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 145, Ekim 2000, (III).
- YAZ** Dursun Ali: *Vergide Doğru Bilinen Yanlışlar*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2011.
- YERLİKAYA** Gökhan Kürşat: “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun ile İlişkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, S. 1-2, 2011, s. 1-24.
- YETKİNER** Erkan: “6009 sayılı Kanun ile Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Yapılan Yeni Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası*, S. 359, Temmuz 2011, s. 28-32.
- YILDIRIM** Zübeyr – **AĞAR** Serkan: “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, *Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL’e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, C. 2, Ankara 2009, s. 1223-1262.
- YILMAZ** Elif: “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XIII, Yıl 2009, S. 1-2, s. 321-351.
- YILMAZ** Kazım: “Aramalı İncelemeye İlişkin Bazı Konular”, *Yaklaşım*, S. 130, Ekim 2003, S. 180-184 (*Arama*).
- YILMAZ** Kazım: “Mükelleflerin Hak Arama Alışkanlıkları ve Yargı Kararları”, *Yaklaşım*, Yıl 17, S. 204, Aralık 2009, s.153-155 (*Hak*).
- YUMUŞAK** İbrahim: “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, *Vergi Dünyası*, S. 360, Ağustos 2011, s. 18-26.

DİĞER KAYNAKLAR

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda: “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi” başlıklı sunumla ilgili “Tartışmalar”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010, (*Tartışmalar*).

CANDAN Turgut: “İkinci Oturumla İlgili Tartışmalar”, 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004 Antalya (*Tartışmalar*).

DİKEÇ Üstün: “Üçüncü Oturumla İlgili Tartışmalar”, VI. *Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları*, 21-23 Mayıs 1990 Antalya.

DOĞRUSÖZ Bumin: “Vergi Denetimi Siyasallaşüyor”, *Referans Gazetesi*, 08. 07.2010.

DOĞRUSÖZ Bumin: “Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununun Nedenleri ve Çözüm Yolları”, Panel, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010 (*Panel*).

DOĞRUSÖZ Bumin: “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları” başlıklı sunumla ilgili “Tartışmalar”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010, (*Tartışmalar*).

FURTUN İdris Hakan: “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları” başlıklı sunumla ilgili “Tartışmalar”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010, (*Tartışmalar*).

KARAKOÇ Yusuf: “Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununun Nedenleri ve Çözüm Yolları”, Panel, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010 (*Panel*).

KIZILOT Şükrü: “2011’de Vergi Cezalarının Yüzde 99.9’u Kaldırıldı”, *Hürriyet*, 14.05.2012.

KIZILOT Şükrü: “İnceleme Oranı Düşük Vergi Kaçağı Fazla”, *Hürriyet*, 23.05.2007.

KIZILOLOT Şükrü: “Vergi İnceleme Oranı Yüzde 2’ye Çıktı”, *Hürriyet*, 08.05.2004.

KOÇ Mehmet: “Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununun Nedenleri ve Çözüm Yolları”, Panel, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Ankara 2010 (*Panel*).

KÖKBULUT İsmail: “İnceleme Oranı Düşük mü?”, *Bugün*, 14.06.2010.

KUMCU Ercan: “Vergi Toplamanın Adabı”, *Hürriyet*, 16.3.2004.

KUTLU GÜRSEL Meltem: “İdari Yargının Görev Alanı ve Borsa Uyuşmazlıkları”, *2000 Yılı İdari Yargı sempozyumu*, <http://www.danistay.gov.tr/13-IDARI%20YARGININ%20GOREV%20ALANI%20VE%20BORSA%20UYUSMAZLIKLARI.htm>, (10.10.2012).

MUTLUER Mehmet Kâmil: “Yükseköğretimde Hukuk Eğitimi”, *2006 Yılı İdari Yargı Sempozyumu*, http://www.danistay.gov.tr/yuksekogretimde_hukuk.htm, (ET. 10.10.2012).

MÜDERRİSOĞLU Okan: “Başbakan’ın “İnce Ayar” Paketi”, *Sabah*, 17.09.2012.

ODYAKMAZ Zehra: “İdari Yargı ile İlgili Öneriler”, *2001 Yılı İdari Yargı Sempozyumu*, <http://www.danistay.gov.tr/10-IDARI%20YARGI%20ILE%20ILGILI%20ONERILER.htm>, (ET. 10.10.2012).

SAĞLAM Erdal: “Bağımsız Gelir İdaresi Tartışması Bitmiyor”, *Hürriyet*, 03.06.2004.

SEER Roman: “Vergi Denetiminde Etkinlik Sorununun Nedenleri ve Çözüm Yolları”, Panel, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi – Sempozyum Kitabı*, Editörler: ÖZTÜRK Bahri – BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010.

TUFAN Altan: “Üçüncü Oturumla İlgili Tartışmalar”, *VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları*, 21-23 Mayıs 1990 Antalya.

TUNCER Selahattin: “Üçüncü Oturumla İlgili Tartışmalar”, *VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları*, 21-23 Mayıs 1990 Antalya.

ULUSOY Ali: “İdari Yargı mensuplarının Seçilmeleri, Güvenceleri ve Denetlenmeleri – Fransa ile Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme–”, *2001 Yılı İdari Yargı Sempozyumu*, <http://www.danistay.gov.tr/5-IDARI%20YARGI%20MENSUPLARININ%20SECILMELERI.htm>, (et. 10.10.2012).

YET Orhun: “İdari Yargıda Yapısal Değişim”, *2001 Yılı İdari Yargı Sempozyumu*, <http://www.danistay.gov.tr/4-IDARI%20YARGIDA%20YAPISAL%20DEGISIM.htm>, (ET. 10.10.2012).

YILDIRIM Abdurrahman: “Vergide Çarpık Yapı Çarpık Sonuç”, *Sabah*, 15.06.2004.

Adli sicil istatistikleri: <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/>

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi: <http://hudoc.echr.coe.int>

Danıştay Kararlar Bilgi Bankası: <http://www.danistay.gov.tr>

Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf, (ET. 30.09.2012).

Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu:
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf (ET. 01.09.2012).

Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 Yılı Faaliyet Raporu: http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews%5Btt_news%5D=2076&tx_ttnews%5BbackPid%5D=718&cHash=a5549320a2, (ET. 01.09.2012).

<http://arama.hurriyet.com.tr>

<http://haber.gazetevatan.com>

<http://www.adalet.gov.tr>

<http://www.forbes.com/sites/williampbarrett/2011/04/01/chances-of-tax-audit-small-but-growing-are-you-a-target>, (ET. 23.10.2011).

<http://www.haberler.com>

<http://www.kenthaber.com>

<http://www.osym.gov.tr>

<http://www.phrases.org.uk/meanings/death-and-taxes.html>, (ET. 24.10.2011).

http://www.wwwebtax.com/audits/audit_avoiding.htm, (ET. 23.10.2011).

<http://www.yaklasim.com.tr>

Maliye Bakanlığı 2011 Yılı Faaliyet Raporu: <http://www.maliye.gov.tr/Lists/DuyurularListesi/Attachments/31/Maliye%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202011%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu.pdf>, (ET. 30.09.2012).

ÇAĞA HUKUK ÖDÜLLERİ

2001: Konu: Anonim Şirketler Hukuku. **Kazanan:** Doç. Dr. Gül OKUTAN: *Anonim Ortaklıklarda Pay Sahipleri Sözleşmesi*.

2002: Konu: Yeni Türk Medeni Kanununu ve Uygulamadaki Yansımaları. **Kazanan:** Dr. Mustafa Alper GÜMÜŞ: *Türk Medeni Kanunu'nun Getirdiği Yeni Şerhler*.

2003: Konu: Yeni İş Kanunu'nun Uygulamaya Etkileri ve Doğurabileceği Sorunlar. **Kazanan:** Doç. Dr. E. Murat ENGİN: *İş Sözleşmesinin İşletme Gereklere İle Feshi*.

2004: Konu: Anonim Şirketlerde Kurumsal Yönetim. **Kazanan:** Ali PASLI: *Anonim Ortaklık-Kurumsal Yönetim*.

2006: Konu: Tüketicinin Korunması Mevzuatında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözümleri. **Kazanan:** Yrd. Doç. Dr. İlknur SERDAR: *İnternet Üzerinden Yapılan Hukuki İşlemlerde Tüketicinin Korunması*.

2007: Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türk Marka Hukuku. **Kazanan:** Yrd. Doç. Dr. Sevilay UZUNALLI: *Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türk Marka Hukuku'nun Bazı Kavramlarının Yorumu*.

2008: Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türk Rekabet Hukuku. **Kazanan:** Arş. Gör. Zafer KAHRAMAN: *Rekabet Hukuku Açısından Oligopolistik Bağımlılık*.

2009: Sermaye Şirketlerinin Devralınmaları, Birleşme ve Bölünmeleri. (Seçici Kurul'un ödüle değer yapıt saptayamaması nedeniyle verilememiştir).

2011: Vergi Denetimi ve Yargısı. **Kazanan:** Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN: *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*

Çağa Hukuk Vakfı tarafından düzenlenen “Çağa Hukuk Ödülü”, bilimsellik ve yetiştiricilik geleneğinin yüklediği sorumluluk bilinciyle Türkiye’de bilim ve uygulama alanlarındaki hukuki çalışmalarda araştırmacı ve irdeleyici yaklaşımı özendirmek ve hukuk alanında yapılan çalışmaları desteklemek amacıyla 2002 yılında başlatılmış olup her yıl tekrarlanan geleneksel bir ödül haline gelmiştir.

Bugüne değin Anonim Şirketler Hukuku, Yeni Türk Medeni Kanunu, Yeni İş Kanununun Uygulamaya Etkileri ve Doğurabileceği Sorunlar, Anonim Şirketler’de Kurumsal Yönetim, Tüketicinin Korunması Mevzuatı, Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türk Marka Hukuku, Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türk Rekabet Hukuku, Sermaye Şirketlerinde Birleşme-Devralma ve Bölünmeler olmak üzere her yıl hukukun güncel ve geniş uygulaması olan değişik dallarında düzenlenerek ilân edilen ödül, Türk hukukunun bilim ve uygulama alanlarında faaliyet gösteren herkese ve yarattıkları monografi, makale, kitap, tez ya da mahkeme kararı gibi her türlü hukuki yapıta açıktır. Gruplar ve kurumlar ortak çalışmaları ile de katılabilmektedirler. Çağa Hukuk Ödülü jüri üyeleri her yıl değişmekte olup kendi alanında uzman Yüksek Yargı üyeleri, öğretim görevlileri ile avukatlardan oluşmasına özen gösterilir.

Çağa Hukuk Ödülleri için bkz. <http://www.caga.gen.tr/tr/caga-law-awards.asp>