T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

# VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU

GÖKHAN TOZDUMAN
1048209151

TEZ DANIŞMANI
DR. ÖĞR. ÜYESİ AYKUT TAVŞANCI

EDİRNE, 2019

T.C.

TRAKYA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Gökhan TOZDUMAN** tarafından hazırlanan "Vergi Uyuşmazlıkları ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru" Konulu **Yüksek Lisans** tezinin Sınavı, Trakya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 19-6 maddeleri uyarınca 02/05/2019 günü saat **10:30**'da yapılmış olup, yüksek lisans tezinin *.Kabul Edilmesine **OYBİRLİĞİ/~~OYÇOKLUĞU~~** ile karar verilmiştir.

| **JÜRİ ÜYELERİ** | **KANAAT** | **İMZA** |
|---|---|---|
| Dr.Öğr.Üyesi Aykut TAVŞANCI (Danışmann) | Kabul Edilmesine | |
| Dr.Öğr.Üyesi Serdar CANBAZ | kabul edilmesine | |
| Dr.Öğr.Üyesi Bilge Hakan AGUN | Kabul edilmesine | |

* Jüri üyelerinin, tezle ilgili kanaat açıklaması kısmında "Kabul Edilmesine/Reddine" seçeneklerinden birini tercih etmeleri gerekir.

T.C
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞ FORMU

| | |
|---|---|
| Referans No | 10246797 |
| Yazar Adı / Soyadı | GÖKHAN TOZDUMAN |
| T.C.Kimlik No | 21934769078 |
| Telefon | 5357463024 |
| E-Posta | g.tozduman@hotmail.com |
| Tezin Dili | Türkçe |
| Tezin Özgün Adı | Vergi Uyuşmazlıkları ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru |
| Tezin Tercümesi | Tax Disagreements and Individual Application to Turkish Constitutional Court |
| Konu | Maliye = Finance |
| Üniversite | Trakya Üniversitesi |
| Enstitü / Hastane | Sosyal Bilimler Enstitüsü |
| Anabilim Dalı | Maliye Anabilim Dalı |
| Bilim Dalı | |
| Tez Türü | Yüksek Lisans |
| Yılı | 2019 |
| Sayfa | 117 |
| Tez Danışmanları | DR. ÖĞR. ÜYESİ AYKUT TAVŞANCI |
| Dizin Terimleri | Vergi uyuşmazlıkları=Tax conflicts |
| Önerilen Dizin Terimleri | Vergi Vergi Uyuşmazlıkları AYM Bireysel Başvuru |

07.05.2019

İmza:.....

**Tezin Adı:** Vergi Uyuşmazlıkları Ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru
**Hazırlayan:** Gökhan TOZDUMAN

# ÖZET

Medeniyetlerin oluşması ile birlikte, idari yapıların toplu yaşamın gerektirdiği hizmetleri, bireylerden alınan para, mal, hizmet gibi öğeler sayesinde yapmaktadır. Zaman ilerledikçe bunlar bir düzene oturtulmuş ve vergi olarak hayatımıza girmiştir. Vergilerin toplanması sırasında ise alınacak verginin miktarı veya uygulamadan kaynaklı iki taraf arasında anlaşmazlıklar çıkmaktadır. Uyuşmazlık, genel anlamı itibari ile kişiler, kuruluşlar, idareler ve devletler arasında yaşanan görüş ayrılığı, farklı yorumlama gibi nedenlerden dolayı oluşan anlaşmazlıktır. Vergi uyuşmazlıkları da tıpkı hayatımızın her alanında karşılaştığımız anlaşmazlıklar gibidir. Vergi uyuşmazlıklarına neden olan başlıca sebepler ise vergiyi doğuran olaylar, tarh, tebliğ, ceza, tahsil, mükellefiyet gibi sıralayabiliriz.

Bu uyuşmazlıklar her iki tarafta da para ve zaman kaybı olarak zarar oluşturulabilir. Ülkemizde bu zararları minimize etmek için şu an bu uyuşmazlıkların aşılması adına iki yol bulunmaktadır. Bunlar idari ve yargı yoluyla çözümlerdir. Oluşan uyuşmazlığın miktarına göre farklı yollar izlenmektedir.

"*Vergi Uyuşmazlıkları ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*" konulu tez çalışmasında ilk olarak vergi ve uyuşmazlıklar incelenecek, ikinci bölümde anayasa mahkemelerine yapılan bireysel başvurular ele alınacak ve vergi uyuşmazlıklarında anayasa mahkemesine bireysel başvuru yöntemi ile uzlaşı yolları incelenecektir.

**Anahtar Kelimeler**: Vergi, Vergi Uyuşmazlığı, AYM Bireysel Başvuru

**Name of The Thesis**: The Tax Disagreements and Individual Application to Turkish Constitutional Court
**Prepared By:** Gökhan TOZDUMAN

# ABSTRACT

With the birth of civilizations, governing entities have been performing social services by collecting fees from individuals in the form of money, commodity or service. As the time progresses and civilizations have become substantially large, this has been put to order, called taxes and made mandatory. However, this also raises some disputes among parties due to the amount or the application. To describe disagreement in a general sense, an argument or a situation where people, organizations or governing bodies do not have the same opinion can be said. Tax disagreements are much alike to other disagreements we come across in a daily life. The main causes resulting in tax disagreements can be taxation cause, notification, accrue or penalty.

These disagreements may lead to loss of money and time for both parties. To minimize these losses, there are two ways to dissolve these conflicts in Turkish Republic. They are administrative and juridical ways. The causing amount is generally decisive in choosing one of these two ways.

"Tax Disagreements and Individual Application to Turkish Constitutional Court" named thesis first examines taxation and disagreements, then individual applications to constitutional courts are studied. Finally, the ways to dissolve disagreements by applying to constitutional courts are investigated.

**Key words**: Tax, Tax Disagreements, Application to Constitutional Court

# ÖN SÖZ

Ulu önder M. Kemal ATATÜRK'ün 'Her şey kanun yapmaktan ibaret değildir. Aksine her şey o kanunları uygulamak ve uygulattırmaktan ibarettir. Uygulayan, yerine getiren, daima karar verenden daha kuvvetlidir.' sözünde bahsettiği üzere, sadece hukuka ve hukuksal eşitliğin sağlanmasının adalet için yeterli olamadığı günümüzde hukuku uygulayan yargı mensuplarının yasayı uygularken durumun özelliklerini göz önünde bulundurması, hukukun eksik yanlarını gidererek etkin bir adaleti sağlayacağı şüphesizdir.

Bu sebeple çalışmamızda olağan kanun yollarının tüketildiği hallerde İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinde de belirtilen 'Bütün insanlar Anayasaya uygun olarak yargı organına başvurma hakkına sahiptir' ilkesi gereği Anayasa Mahkemesinin vergi uyuşmazlıkları özelinde Bireysel Başvuru yolu ile kazandırdığı adalet anlayışı araştırılmıştır.

Tez çalışması süresince araştırmamla ilgili her türlü konuda yardımlarını esirgemeyen, değerli hocam ve danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Aykut TAVŞANCI'ya, Maliye Bölümde görev yapan değerli hocalarıma, her zaman olduğu gibi her konuda bana destek veren, manevi desteği ile yanımda olan ailem, sevgili eşim Deniz TOZDUMAN ve biricik kızım Larin'e sonsuz teşekkürler.

# İÇİNDEKİLER

**ÖZET** ..... i
**ABSTRACT** ..... ii
**ÖN SÖZ** ..... iii
**TABLOLAR LİSTESİ** ..... viii
**EK LİSTESİ** ..... ix
**KISALTMALAR** ..... x
**GİRİŞ** ..... 1
**I.BÖLÜM** ..... 4
**VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI**
**1.1 Vergi Uyuşmazlıkları** ..... 4
1.1.1 Vergi Uyuşmazlıklarına Neden Olan Unsurlar ..... 4
1.1.1.1 Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı ..... 5
1.1.1.1.1 Vergilendirmede Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık ..... 5
1.1.1.1.2 Vergilendirmede Konu Yönünden Hukuka Aykırılık ..... 6
1.1.1.1.3 Vergilendirmede Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık ..... 7
1.1.1.1.4 Vergilendirmede Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık ..... 8
1.1.2 Vergi İncelemeleri Sonucu Çıkan Uyuşmazlıklar ..... 8
1.1.3 Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulamaları Sonucu Çıkan Uyuşmazlıklar ..... 9
1.1.4 Verginin Tebliği Sırasında Çıkan Uyuşmazlıklar ..... 11
1.1.5 Verginin Tahakkuku Sırasında Çıkan Uyuşmazlıklar ..... 13
1.1.6 Verginin Tahsili Sırasında Çıkan Uyuşmazlıklar ..... 14
**1.2. Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları** ..... 14
1.2.1 Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları ..... 14
1.2.1.1 Vergi Hatalarını Düzeltme ..... 14
1.2.1.1.1 Vergi Hatası Çeşitleri ..... 15
1.2.1.1.1.1 Vergide Hesap Hataları ..... 16
1.2.1.1.1.2 Vergide Matrah Hatası ..... 16
1.2.1.1.1.3 Vergi Miktarında Hata ..... 16
1.2.1.1.1.4 Mükerrer Vergilendirme ..... 16
1.2.1.1.1.5 Vergilendirme Hatası ..... 17

1.2.1.1.1.5.1 Mükellefin Şahsında Hata ..... 17
1.2.1.1.1.5.2 Mükellefiyette Hata ..... 18
1.2.1.1.1.5.3 Mevzuda Hata ..... 19
1.2.1.1.1.5.4 Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata ..... 20
1.2.1.1.2 Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları ..... 20
1.2.1.2 Uzlaşma ..... 21
1.2.1.2.1 Uzlaşmanın Kapsamı ..... 22
1.2.2.2.2 Uzlaşma Türleri ..... 23
1.2.2.2.2.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ..... 23
1.2.2.2.2.2 Tarhiyat sonrası uzlaşma ..... 23
1.2.2.2.3 Uzlaşmanın Kesinleşmesi ..... 24
1.2.2.2.4 Uzlaşma ve Dava Açma Süresi ..... 24
1.2.1.3 Üst Makama Başvurma ..... 25
1.2.1.4 İzaha Davet ..... 26
1.2.1.5 Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yardımcı Yollar ..... 27
1.2.1.5.1 Pişmanlık ve Islah ..... 27
1.2.1.5.1.1 Pişmanlık ve Islahtan Yararlanma Şartları ..... 28
1.2.1.5.1.2 Pişmanlık ve Islah Başvurusu Süreci ve Sonuçları ..... 28
1.2.1.5.2 Cezada İndirim ..... 29
1.2.1.5.1.1 Cezada İndirim Oranı ..... 30
1.2.2 Vergi Uyuşmazlıklarında Yargı ile Çözüm Yolları ..... 31
1.2.2.1 Vergi Yargısı Kavramı, Kapsamı, İşlevleri ..... 31
1.2.2.2 Türkiye'de Vergi Yargı Organları ..... 33
1.2.2.2.1 Vergi Mahkemeleri ..... 33
1.2.2.2.2 Bölge İdare Mahkemeleri ..... 34
1.2.2.2.3 Danıştay ..... 35
1.2.2.3 Vergi Uyuşmazlıklarında Yargılama Usulü ..... 36
1.2.2.3.1 Davanın Konusu ..... 36
1.2.2.3.2 Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Vergi Mahkemesi ..... 37
1.2.2.3.3 Dava Dilekçesi ve Dava Açılması ..... 37
1.2.2.3.4 Dava Açma Süresi ..... 38
1.2.2.3.5 Vergi Davasında Yargılama Süreci ..... 39
1.2.2.4 Vergi Mahkemesine Kararlarına Karşı Kanun Yolları ..... 39

1.2.2.4.1 Olağan Kanun Yolları ..... 40
1.2.2.4.1.1 İstinaf Yolu ..... 40
1.2.2.4.1.2 Temyiz Yolu ..... 41
1.2.2.4.2 Olağanüstü Kanun Yolları ..... 42
1.2.2.4.2.1 Kanun Yararına Temyiz ..... 42
1.2.2.4.2.2 Yargılanmanın Yenilenmesi ..... 43
**II. BÖLÜM** ..... 46
**ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU HAKKI VE VERGİ HUKUKU BAĞLAMINDA BİREYSEL BAŞVURU**
**2.1 Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı** ..... 46
2.1.1 Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler ..... 46
2.1.1.1 Sosyal Devlet İlkesi ..... 46
2.1.1.2 Hukuki Güvenlik İlkesi ..... 47
2.1.1.3 Verginin Belirliliği İlkesi ..... 47
2.1.1.4 Vergi Kanunlarının Geriye Yürütülemezliği İlkesi ..... 47
2.1.1.5 Verginin Genelliği İlkesi ..... 48
2.1.1.6 Vergi Yükünün Adaletli Dağılımı İlkesi ..... 48
2.1.1.7 Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi ..... 48
2.1.1.8 Verginin Kanuniliği İlkesi ..... 49
2.1.2 Anayasa Mahkemesine Başvuru ..... 49
2.1.3 Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Süreci ..... 51
2.1.3.1 Başvurunun Güncel Olması Ve Kişisel Bir Hakkın Doğrudan Etkilenmesi İlkesi ..... 52
2.1.3.2 Kanun Yollarının Tüketilmiş Olması ..... 53
2.1.3.3 Bireysel Başvuru Süresi ..... 53
2.1.3.4 Bireysel Başvuru Usulü ..... 54
2.1.4 Bireysel Başvurunun Kabul Aşaması Açısından İncelenmesi ..... 55
2.1.5 Anayasa Mahkemesi Kararlarının Hukuki Gücü ..... 56
**2.2 Vergi Hukuku Bağlamında Bireysel Başvuru** ..... 57
2.2.1 Vergilendirme İlkesi ..... 57
2.2.2 Vergilendirme Alanında Bireysel Başvuruya Konu Olabilecek Haklar ..... 58
2.2.2.1 Mülkiyet Hakkı ..... 59
2.2.2.2 Adil Yargılanma Hakkı ..... 59

2.2.2.3 Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti ..... 60
2.2.2.3 Ayrımcılık Yasağı ..... 60
2.2.3 Anayasa Mahkemesince Bireysel Başvuruya İlişkin Örnek Olaylar ..... 61
2.1 Örnek Olay Sonuçlarının İncelenmesi: ..... 82
**SONUÇ……...87**
**KAYNAKÇA……89**

# TABLOLAR LİSTESİ

**Tablo 1:**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları..... 31
**Tablo 2:**Vergi Uyuşmazlıkları sonucu Anayasa Mahkemesine başvuru yapılmış örnek olaylar ..... 68
**Tablo 3**:Bireysel Başvuru Sayıları ..... 82
**Tablo 4:**Vergi Uyuşmazlıklarını konu alan Bireysel Başvuru Sayıları..... 82
**Tablo 5**:Hangi Anayasal ihlale binaen gerçekleşen Bireysel Başvuru Sayıları ..... 83
**Tablo 6:**Başvuruların niteliğine ilişkin sayıları..... 83
**Tablo 7**:Hüküm açıklanan başvurular ..... 84
**Tablo 8**:İhlal kararı verilen Başvurularda ihlal edilen Anayasal Haklar..... 84
**Tablo 9**:İhlal kararı verilmeyen başvurularda ihlal edildiği savunulan Anayasal Haklar..... 85

# EK LİSTESİ

**EK-1:** Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Formu

# KISALTMALAR

**AATUHK** : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

**AİHM** : Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

**AİHS** : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

**AYM** : Anayasa Mahkemesi

**BİMK** : Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun

**İYUK** : İdari Yargılama Usulü Kanunu

**KDV** : Katma Değer Vergisi

**KVK** : Kurumlar Vergisi Kanunu

**MTV** : Motorlu Taşıtlar Vergisi

**VUK** : Vergi Usul Kanunu

# GİRİŞ

Yerleşik hayata geçildiğinden beri insanlar toplum olarak yaşamaya başlamışlar ve toplumun ihtiyaç, gereksinim ve sorunlarının çözümleri için ortaya çıkan kolektif işleri para, mal veya hizmet olarak katkıda bulundukları idari bir yapıya devretmişlerdir. Bu katılım ise günümüzde vergi adı altında olmaktadır. Vergi, toplumun ve medeniyetin temelinde yer almaktadır. Bu yüzden günümüzde vergi vermek vatandaşlık görevidir ve vatandaşın zorunlu bir ödevidir. Bu ödevini yerine getirmeyen bireylere ya da kuruluşlara yasalar gereği cezalar verilmektedir.

Toplumlar ilerledikçe, nüfusun artması, ekonominin farklı alanlarda genişlemesi ve devlet politikaları gereği vergi sistemleri oldukça karmaşık bir yapıya bürünmüştür. Bu nedenle vergi toplama esnasında hatalar yaşanabilmektedir. Bu hatalar, vatandaşlar tarafından olabildiği gibi idare tarafından da yaşanabilmektedir. Farklı nedenlerden kaynaklanabilen bu hatalar iki taraf arasında ödenecek verginin miktarı konusunda anlaşmazlıklara uyuşmazlıklara neden olmaktadır. Ayrıca, bu karmaşık sistem içerisindeki boşluklardan yararlanmaya çalışanlardan kaynaklı uyuşmazlıklar da olabilir.

Ortaya çıkan bu uyuşmazlıklar, her iki taraf için para ve zaman kaybına neden olabilmektedir. Bu yüzden, devlet farklı çözüm mekanizmaları sunmuştur. Bunlar ana başlık altında idari ve yargı yoluyla çözümlerdir.

Devletin uyuşmazlıklar sırasında zaman ve kaynak kayıplarının en aza indirilmesi için öncelikli olarak sunduğu yöntem idari çözümlerdir. İdari çözümlerde, eğer vergilendirme sırasında basit hatalar yapılmış ise hatanın düzeltilmesi ile uyuşmazlıklar giderilebilir; vergi ödevlisi ödeme konusunda yaşadığı sıkıntıları da idari yolla çözebilir. Burada taraflar beraber konu üzerinde tartışarak uzlaşı, anlaşma yoluna gidebilirler. Fakat bu ideal yol her zaman netice vermemektedir. Bu nedenle fertler yargı yoluna başvurmak durumunda kalmaktadır.

İdari yollara başvurup çözülemeyen uyuşmazlıklarda veya idari yollara başvurmadan mükellef yargı yoluna müracaat ederek hakkını aramaya devam edebilmektedir. Yargı yolunu seçen mükellef, anlaşmazlık konusu olan vergi

meblağının miktarına göre değişmek ile beraber vergi mahkemelerine, istinaf mahkemelerine veya Danıştay'a başvuruda bulunabilir. Eğer vergi ödevlisi yargı süreci sonunda tüm yolları tüketmiş fakat uyuşmazlık devam ediyorsa, idari makamlar tarafından hak ihlali olması sonucunda daha sonra incelenecek şartların sağlanması halinde Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne uyum kapsamında bireysel başvurular 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan referandum ile kabul edilmiş olan 5982 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Anayasa Mahkemesi'nin yapısı ve görevlerindeki değişiklikler ile birlikte açılmıştır[1]. Bu değişikliğin uygulamaya geçirilmesi ise 23 Eylül 2012 tarihinden sonraki nihai işlemler için temel hak ve özgürlüklerden birinin kamu gücü tarafından ihlali iddiasıyla başvuru şeklinde olmuştur[2].

Vergi uyuşmazlıklarına çözüm olabilecek Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvurunun yürürlüğe girmesi diğer çözüm yollarına göre nispeten daha yeni olması nedeni ile emsal sayısı fazla değildir. Bu nedenle, çalışmamızda bu yolun daha fazla araştırılarak incelenmesi amaçlanmıştır.

Bu çalışma sırasında öncelikle vergi uyuşmazlıklarının nedenlerini araştırmak için vergi ve vergi sisteminin üzerinde durulacaktır. Vergi uyuşmazlıklarının hangi nedenlerden doğduğu incelendikten sonra çözüm yollarına değinilecektir. Çözüm yollarından idari ve yargı yolu ile olan çözüm yollarının neler oldukları ve neden bazı durumlarda yetersiz kalabildiklerinin incelenmesi amaçlanmaktadır.

Daha sonra yargı yollarını tüketen vatandaşların kişi haklarını savunmak için başvurabildikleri Anayasa Mahkemesi ile vergi uyuşmazlıklarında geleneksel yolların çare olmadığı durumlarda sonuç elde etmenin koşulları, sonuçları, süreci incelenecektir.

---

[1] Gamze Gümüşkaya, "Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları", M.Ü Hukuk Fakültesi Mecmuası C.7 2011, s. 1.

[2] "Bireysel Başvuru", http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/gorevyetki/bireyselbasvuru.html, (02/06/2017).

Son olarak araştırmanın temel amacı vergi uyuşmazlıklarına Anayasa Mahkemesine yapılacak bireysel başvurular ile çözüm yolu aranacak ve çözüm mevcut ise sürecin işleyişi ve sonuçları incelenecektir.

# I.BÖLÜM

# VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

Bu bölümde vergi uyuşmazlıkları ile vergi uyuşmazlıklarına ilişkin idari ve yargısal çözüm yolları açıklanacaktır.

## 1.1 Vergi Uyuşmazlıkları

Vergi uyuşmazlığı, tahsil edilecek vergi miktarı, kime ait olduğu, vergilendirme zamanı gibi farklı nedenler üzerinden vergi alacaklısı ve mükellef arasında çıkan anlaşmazlıklardır. Bir vergi işlemi, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarhiyat, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme veya tahsil işlemlerinden oluşmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları bu döngünün her bir evresinde karşımıza çıkabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm aşamasında, vergideki hatalar kadar hangi evrede gerçekleştiği de önemlidir. Bu nedenle, çözüm yollarının uygunluğu ve seçimi bunlara bağlıdır. Bu bağlamda ilk olarak vergi uyuşmazlıklarına neden olan unsurlar incelendikten sonra bunlara bağlı çözüm yolları ele alınacaktır.

### 1.1.1 Vergi Uyuşmazlıklarına Neden Olan Unsurlar

Vergide hata, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak, iki başlık altında ortaya çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarına vergideki hatalar dışında neden olan durumlar da vardır. Taraflar arasında, vergi uygulamalarına bağlı vuku bulan görüş, yorum ve uygulama farklılıkları vergide uyuşmazlık doğurabilir[3]. Bu çalışmada vergi uyuşmazlıklarını doğuran olaylar; vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergi incelemeleri sırasında çıkan uyuşmazlıklar ve verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsili sırasında çıkan uyuşmazlıklar şeklinde incelenmiştir.

[3] Mehmet YüceveGökhanSümer, "*Vergi Uyuşmazlıklarında ÜstMakamlara Başvuru Yolu*", 2012, http://www.vmhk.org.tr/vergi-uyusmazliklarinda-ust-makamlara-basvuru-yolu/, (03/09/2017).

### 1.1.1.1 Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

Bir vergilendirme işleminin hukuka aykırı olması için yetki, konu, şekil, sebep ve amaç yönlerinden birinin ya da birkaçının bulunması gerekmektedir. Vergilendirme işlemleri idari yapı tarafından gerçekleştirildiği için bunların hukuka aykırılıklarının araştırılmasında, idari davalarda olduğu gibi idari işlemin unsurları dikkate alınır.

#### 1.1.1.1.1 Vergilendirmede Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık

İdare hukukunda yetkiler Anayasa ve yasama organı tarafından konan kanunlar ile belirlenir ve madden oluşmuş bir işlemden bahsetmek için iradi bir yapının olmasının zaruri olması nedeni ile dar yoruma tabi tutulurlar[4]. Bu yetkiler kullanılması zorunludur, devredilmez ve vazgeçilmezdir[5]. Vergi idaresinde yetkiler belirlenirken konu, zaman, yer ve kişi bakımından dörde ayrılmaktadır.

Konu bakımından yetki, idari yetkiler Anayasa ve kanunlar tarafında dar yoruma tabi tutulduklarından, idari makamlar sadece kendilerine yetkili kılındıkları konular üzerine karar alabilirler, işlem yapabilirler. Bu çerçevede örneğin, emlak vergi dairesinin kurumlar vergisi ile ilgili bir işlem yapması ya da tersi bir durumda konu bakımından yetki yönünden hukuka aykırı olur[6].

Zaman itibari ile yetki, konu bakımından yetkilendirilmiş bir idari yapının bu yetki için tanımlanan süre ve zamanı ifade eder. Vergilendirme işlemlerinde tarh ve tebliğ için Vergi Usul Kanunun ’da (VUK), tahsili içinse Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)’da zamanaşımı süreleri belirlenmiştir. Bu zaman zarfı dışında yapılacak tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri zaman itibari ile yetki bakımından hukuka aykırılık doğurur[7].Vergiye konu olan olay eğer zaman aşımına uğramış ise bu zaman itibari ile yetki dışında kalmaktadır[8]. Aynı zamanda bir kamu

[4] Hidayet Erturun, “Yetki Gaspı”, Hukuk Gündemi Dergisi, C1, 2014, s. 43
[5] Hasan HüseyinBayraklı, Vergi Uyuşmazlıkları ve ÇözümYolları, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2011, s. 18-19
[6] Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, Kanyıhaz Matbaacılık,İzmir 2014, s. 62.
[7] S. AteşOktar, *VergiHukuku*, TürkmenKitabevi8. Baskı, İstanbul 2012, s. 391.
[8] Şener İşbilir, *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları*, Eylül 2018, s.23.

görevlisinin de sahip olduğu yetkileri atanıp göreve başladıktan sonra görevlerinin son bulmasına kadarki zaman dilimi içerisinde kullanmaları gerekir[9]. İzne ayrılmış bir kamu görevlisinin izin süreleri içerisinde vergi işlemlerinde bulunması zaman bakımından hukuka aykırılık doğurur.

Yer bakımından yetki, merkezi idarenin başkent teşkilatında bulunan Cumhurbaşkanlığı, TBMM ve idareler dışında her bir idari yapının yetkilerini kullanabileceği coğrafi alanlar belirlenmiştir[10]. Örneğin, vergi mükellefinin ikametgâhının bulunmadığı bir yerdeki vergi dairesinin yapacağı gelir vergisi işlemi, kanunda yer alan istisnai durumlar dışında, yer bakımından yetkisi dışında kalacağından hukuka aykırı olmuş olur[11].

Kişi bakımından yetki, Anayasa ve kanunlarda idari kurumlarda kişiler değil görevler yetkilendirilir. Bir görevde yer alan kişinin, görevleri dışına çıkıp yetkisi olmayan konuda yapacağı bir vergi işlemi kişi bakımından yetki yönünden hukuka aykırı olmakla birlikte yok hükmünde sayılır. Örneğin, VUK'un 120. Maddesinde belirtilen düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanlıklarına ve başkanların devretmesi durumunda grup müdürlerine ve/veya müdürlere verilmiştir. Başka bir kamu görevlisinin hesap hatalarında yapacağı düzeltme işlemi kişi bakımından yetki gaspına neden olur ve dolayısı ile yetki yönünden hukuka aykırı olmaktadır[12].

#### 1.1.1.1.2 Vergilendirmede Konu Yönünden Hukuka Aykırılık

Her bir verginin ne üzerinden alınacağı kanunlar tarafından belirlenmiştir. Bu kapsamda bir vergilendirme işleminin gerçekleşmesi için bağlı olduğu vergi kanununda açıklanan konu dahilinde kalması gerekmektedir. Aksi takdirde konu yönünden hukuka aykırı durum oluşur.

Literatürde geçen verginin sınıflandırılmasında da açıkça görüldüğü üzere her bir verginin, kimden hangi işlem ya da unsurdan sonra verginin alınacağı açıktır. Vergi

[9] Erturun, a.g.m., s. 43.
[10] Erturun, a.g.m., s. 43.
[11] Tosuner, Arıkan, *a.g.e.* s.63.
[12] Tosuner, Arıkan, *a.g.e.* s.64

idareleri, konu olarak kapsamında olmayan bir vergiyi alamayacağı gibi, konusunda belirtilen öğelere farklı bir yorumla yaklaşıp kıyaslama ile bazı iktisadi unsurların vergilendirmesini gerçekleştiremez[13].

Verginin konusu kavramı sadece vergilendirme işleminin kapsamını değil, aynı zamanda uygulanacak olan işlemin sebeplerini ve amacını da göstermektedir[14]. Her işlemin belirli bir netice elde etmek amacıyla yapıldığını söyleyebiliriz. Aynı şekilde, vergilendirme işlemlerinde de sebebin, konu-netice ile mantık bağlantısının doğru kurulması gerekmektedir. Böyle olmadığı zaman işlem sakat olacaktır[15]. Bu nedenle kanunda belirtilen bir nedenin gerçekleşmesi üzerine yapılan işlemin sonucunda kanunda beklenen sonuçlar elde edilememişse, bu bağlantının sorunlu olduğu söylenebilir ve konu yönünden hukuka aykırı olur[16].

#### 1.1.1.1.3 Vergilendirmede Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık

Şekil unsuru, bir vergilendirme işleminin usulü, yapılış sürecine ilişkin başından sonuna kadar işletilmesi gereken kuralları ve ortaya çıkış biçimini belirtir. Şekil unsurunda, vergi işleminin içeriğine dair bir hüküm bulunmazken, kanunlarda bulunan talimatlar işlemin biçimine dairdir.

Şekil kuralları içerisinde örneğin yazılılık ve imza gerekliliği bulunmaktadır. Türk hukukunda her idari işlem kural olarak yazılı bir şekilde yapılmak zorundadır. Dokümanlarda bulunması gereken imzaların eksikliği de yetki unsuruna değil şekil unsuruna bağlanmaktadır.

Şekil yönünden hukuka aykırılık, idari yargıda iki farklı başlık altına ayrılır. Bunlar asli ve tali şekil aykırılıklarıdır. Asli şekil aykırılığı, vergi işlemlerinin sonucunu etkilemesi sonucunda doğar ve işlemin iptaline neden olur. Tali şekil aykırılığı ise sonuca etki etmeyen aykırılıklardır. Bu durumda vergilendirme işleminin iptali gerekmemektedir[17].

---

[13] Kızılot, *a.g.e.*, s. 38.
[14] Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2005, s. 153
[15] Tosuner, Arıkan, *a.g.e.*, s. 65.
[16] Kızılot, *a.g.e.*, s.38.
[17] Tosuner, Arıkan, *a.g.e.*, s. 66

#### 1.1.1.1.4 Vergilendirmede Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık

Vergilendirme işleminin yapmaya iten, bu işleme gerekçe oluşturan somut olay, olgu veya hukuki işlemler sebep unsuru olarak tanımlanabilir. İdari işlemlerde sebepler somut bir olay üzerine kurulduğundan, vergi işleminin sebebi belirsiz kavramlarla gösterilmiş ise, vergi idaresi bu sebebin hangi somut olay nedeni ile gerçekleştiğini göstermekle ile yükümlüdür[18]. Eğer, somut olayı gösteremez veya hukuki olarak nitelendirmesini yanlış yapmış ise vergilendirme işleminin sebep yönünden hukuka aykırılığı olmaktadır[19].

Sebep yönünde hukuka aykırılığı iki farklı yönden inceleyebiliriz. Birincisi, gerçek sebebin oluşması, yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Diğeri ise, hukuki sebebin oluşması, bu da vergi idaresinin yürürlükteki kanun hükmüne uygun bir şekilde işlem yapmasıdır. Her iki sebebin aykırılığı hukuka aykırılığı doğurur. Vergilendirme işleminin dayanağı gerçek bir sebep değilse ya da kanun hükmüne uymuyor ise sebep yönünden hukuka aykırıdır[20].

Bazı durumlarda, sebep yönünden hukuka aykırılık gibi görünse de vergi idaresi bu sebebi yanlış yorumlayarak, işlemin sebep yönünden hukuka aykırı olmasına neden olmaktadır. Bu tip durumlarda, yargı doğru sebebi tespit ederek işlemin devamını sağlayabilir[21].

### 1.1.2 Vergi İncelemeleri Sonucu Çıkan Uyuşmazlıklar

Vergi incelemelerinin maksadı, VUK'un134. maddesinde: "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır."*olarak tanımlanmıştır. Ülkemizde vergi sistemi, beyan üzerine

[18] Adnan Gerçek, "Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu", İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 29, Sayı 2, Bursa 2010, s. 23-50.
[19] Metin Günday, *İdare Hukuku*, İmaj Yayınevi, 9. Basım, Ankara 2004, s. 141.
[20] Ramazan Armağan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme", Maliye Dergisi, Sayı 153, Temmuz-Aralık 2017, s.163.
[21] Fethiye Nur Akkaya, "İdariİşlemler", http://www.ankahukuk.com/public/dosya/IDARI-ISLEMLER.pdf, (15/11/2017), s. 7.

gerçekleşmektedir. Oluşan kazançların, mükellef tarafından beyanı üzerine vergi dairesi hesaplama yapmaktadır. Edilen beyanlar doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacı ile vergi idareler vergi incelemelerinde bulunur. Vergi incelemesi, bir vergi yükümlüsünün işi ile ilgili vergiyi doğuran olayı ve bu olaya ilişkin tüm işlemlerinin ayrıntılı olarak doğruluğunun araştırılmasıdır[22].

Vergi incelemelerinin kapsamı VUK'un 134. maddesinde: "*İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikına da teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.*" olarak tanımlanmıştır.

Vergi idareleri, vergi incelemelerinde öncelikli olarak vergi ödevlisinin defter ve belgelerini araştırmaktadır. Gerekli hallerde karşıt inceleme ve çapraz denetim uygulamasına da başvurabilirler. Burada kasıt, muhasebe dışı envanterin sorgulanması ile çıkan sonuçları ve mükellefin beyanlarının doğruluğu sağlanmaktadır[23].

Bu incelemeler sonucunda vergi idaresinin takdiri ile çıkan, beyan edilen matrahlar ile gerçek matrahlar arasındaki farklar neticesinde vergi idaresi vergi tarhiyatında ya da cezai işlemde bulunmaktadır. Vergi incelemeleri sırasında çıkan vergi uyuşmazlıkları, vergi mükellefinin tarafına tebliğ edilen bu vergilere ya da cezaların kısmi ya da tamamen gerçeğe uygun olmadığını iddia etmesi ile oluşur[24].

### 1.1.3 Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulamaları Sonucu Çıkan Uyuşmazlıklar

Vergi tarhiyatı, vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra bulunduğu vergi sınıfına bağlı olarak beyanen, ikmalen ya da re'sen matrah üzerinden alınacak vergi miktarı hesaplanması ve tespitidir. Hesaplama ve tespit sırasında yapılan hatalar sonucunda hesap hataları veya sınıflandırma hatalarından dolayı olması gerekenden

[22] Kızılot, *a.g.e.*, s.141.
[23] Armağan, *a.g.e.*, s. 163.
[24] Akdoğan, *a.g.e.*, s. 120.

fazla ya da noksan vergi veya vergi cezası kesilebilir. Bu durumda uyuşmazlıklara neden olmaktadır[25].

Tarh işlemleri matrahın belirlenmesinde farklı yollar izlemektedir. İlk olarak mükellef matrahı tayin edip vergi idaresine beyanda bulunur. Burada iki tip vergi uyuşmazlığı çıkabilir. Bu işlem VUK 20. Madde ile düzenlenmiştir.

İlk olarak vergi yükümlüsünün kendi beyanı üzerinde hata tespit edip, önceki beyan üzerinden oluşturulan tarhiyata dava açabilirler[26].

İkinci uyuşmazlığın çıkış noktası ise, her ne kadar vergi sistemi beyana dayalı olsa da vergi dairesi denetlemeye tabii tutabilir ve kendisi matrahı saptar. Bu aşamadan sonra vergi tarhı ikmalen ya da re'sen olur. İkmalen vergi tarhiyatı, denetimler sonucu defter kayıtları, belge ya da kanuni ölçüler uyarınca miktarı tespit edilen bir matrah ya da matrah farkı hesaplanarak gerçekleşmektedir. Bu belirlenen matrah veya matrah farkına dayalı olarak edilen vergi tarhına yükümlünün itirazı sonucunda uyuşmazlık çıkar. Örneğin, gayrimenkul vergilerinde vergi dairesi edilen beyana bağlı kalmayıp, inşaatın maliyetinden, cinsinden, bulunduğu semtten yola çıkarak gayrimenkulün rayiç bedelini belirleyebilir[27].

İkmalen vergi tarhının mümkün olmadığı durumlarda re'sen vergi tarhı uygulanmaktadır. VUK'un tarh ve tahakkuk usulü kapsamında koyduğu re'sen vergi tarhının oluşması için gereken koşullardan bazıları şunlardır:[28]

- *Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,*
- *Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,*
- *Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,*

[25] Sadık Kırbaş v.d. Vergi Uygulamaları, İpek Yayınevi, Eskişehir, 2001, 5 Baskı, s.32.
[26] Kürşat Yerlikaya *İhtirazı Kayıtla Beyan ve Vergi Yolu*, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005 s.4.
[27] Kızılot, *a.g.e.*, s. 43.
[28] Vergi Usul Kanunu md 30.

- *Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticacasalih bulunmazsa.*
- *Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.*

Bu koşullarının biri ya da birkaçının oluştuğu durumlarda takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemeleri sonucunda çıkan raporda belirtilen matrah ya da matrah farkı hesaplanarak vergi tarh edilir. Vergi mükelleflerinin, vergi incelemelerine veya takdir komisyonunun takdir ettiği miktarın tamamına ya da kısmi olarak itiraz etmeleri sonucunda vergi uyuşmazlıkları çıkar.

Verginin idarece tarhiyatı, vergi yükümlülerinin zamanında müracaatta bulunmamaları veya vergi kanunları ile kendilerine verilen sorumlulukları yerine getirmemeleri sebebiyle, zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belirlenmiş matrahlar nispetinden tarh edilmesi ile olur. İdarece tarh yoklama fişleri üzerinden yapılmaktadır. Vergi yükümlüleri fiş üzerindeki imzasını inkar edebileceği gibi yoklama fişinin usule uygun olmadığını dair itirazda bulunabilirler.

### 1.1.4 Verginin Tebliği Sırasında Çıkan Uyuşmazlıklar

Tebliğ, resmi yazı ile vergi daireleri tarafından mükellefe yükümlülüğünün bildirilmesidir. Tebliğ mükelleflere, mükelleflerin kanunen belirlenmiş temsilcilerine, umumi vekillerine ya da vergi cezası düzenlenenlere yapılabilir. Tüzel kişiler için gönderilecek tebliğler kurumu idare edenlere yapılır. Tebliğ kural olarak posta ile gerçekleşir[29].

Vergilendirme ile ilgili yapılacak olan tebliğ işlemleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 456 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümlerine düzenlenmektedir[30].

[29] Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku*, Derya Kitap Evi, 4 Baskı, Trabzon, 2005, s.42.
[30] Ayşe Gınalı, "Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları ve Sorumlulukları" İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan Sayısı, 2011, s. 215-221.

- *Posta Yoluyla veya Memur Eliyle Tebliğ; Bu şekilde yapılacak tebliğlerde tebliğ evrakı ister posta ile ister memur eliyle mükellefin bilinen adresine gönderilir ve posta idaresince veya memur eliyle muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır*
- *Kapıya Asmak Suretiyle Tebliğ; Bu tebliğ şekli 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun "Tebliğ imkânsızlığı ve Tebellüğden İmtina" başlıklı 21.maddesi ile düzenlenmiştir. VUK hükümlerine göre tebliğ yapılamadığı durumlarda Tebligat Kanunundan da yararlanma hakkı bulunduğundan; tebliğ yapılacak kimse gösterilen adreste bulunmaz veya tebliğ evrakını almak istemezse tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasındanbirine veya zabıta amir veya memurlarına imza karşılığında teslim eder ve düzenlenen tutanak kapıya yapıştırılır. Tutanağın kapıya yapıştırıldığı tarih tebliğ tarihi sayılır*
- *İlanen Tebliğ; Tebliğ işleminde; Muhatabın adresi hiç bilinmezse, muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olursa ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa, yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa, tebliğ ilan yoluyla yapılır*
- *Elektronik Tebligat, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 456 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre tebliği gereken belgelerin, E-Tebligat sistemi ile mükelleflerin elektronik adreslerine tebliğ edilmesidir. Bu tebliğ fiziki ortamda yapılan tebligat ile aynı sonucu doğurmaktadır.*

Tebliğin usulüne göre yapılmamış olması halinde vergi alacağını tahsil etmek zorlaşır ve uyuşmazlıklar neden olabilir. Bu uyuşmazlığa tebliğ evrakıya da tebliğin usulü sebep olabilmektedir[31].

[31] Ayşe Gınalı, *a.g.e*, s.223.

- Tebliğ Evrakında Hata: Tebligatlarda şeklen yapılan hatalar esası etkilemediği sürece hukuken niteliğini kaybetmezler. Ancak vergiye ilişkin ihbarnamelerde; verginin nev'i ya da miktarının, mükellefin adının belirtilmemesi ve vergi mahkemesine gitmek adına dava açma süresine ilişkin bildirimde bulunulmaması halinde tebliğ hükümsüz olur. Ayrıca tebliğin görevli idare ya da makam tarafından düzenlenmemiş olması da tebliği hükümsüz hale getirir.
- Tebliğ Usulünde Hata: Tebliğ işlemleri VUK'nun tebliğ ile ilgili işlemleri düzenlediği hükümlerde belirlenmiş usul ve esaslar uyarınca yapılmazsa tebliğ hükümsüz sayılır. Böyle bir durumda vergi dairesine itirazda bulunulabileceği gibi vergi mahkemesine başvurularak idari işlemin iptali de talep edilebilir. Bunun yanında ödeme emrine karşı açılan davalarda itiraz sebepleri 6183 sayılı kanun ile belirlenmiş olsa da hatalı tebliğ nedeniyle mükellefin tarhiyata dava açma süresini geçirmiş olması ve kesinleşen alacağa ilişin ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmesi halinde ödeme emrine karşı açılan davalarda, tahakkuk ile ilgili tebliğin hatalı olduğu belirtilebilir. Eğer itiraz bu şekilde yapılırsa yargı tarafından bu durum dikkate alınmaktadır.

### 1.1.5 Verginin Tahakkuku Sırasında Çıkan Uyuşmazlıklar

Tahakkuk, VUK Madde 22'de *"Tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenme safhasına gelmesidir."* şeklinde açıklanmıştır. Özelikle ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergilerde vergi mükellefinin 30 günlük vergi mahkemelerine itiraz hakkı vardır. Bu süre sonunda kişi çeşitli sebeplerden itiraz etmez ya da uzlaşma yoluna gitmez ise tahakkuk gerçekleşir ve kişinin mahkeme yolu da kapanacağından vergi hem tahakkuk eder hem de kesinleşir[32].

[32] Nurettin Bilici. *Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayınevi, Ankara,2005, s.14.

### 1.1.6 Verginin Tahsili Sırasında Çıkan Uyuşmazlıklar

Vergilendirme işlemi verginin tahsili ile sona erer ve tahsil işlemi hem VUK ile hem de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında kanun ile düzenlenmiştir.

Tahakkuk ettirilmiş vergilerin vadesinde ya da hiç ödenmemiş olması vergi uyuşmazlığını doğuran diğer bir sebeptir. Vergi idaresi zamanında ödenmemiş vergi borçları ya da cezalarını tahsili amacıyla zorlayıcı yollara başvurabilir. Bu durumda ilgili istenen borcun gerçeğin üzerinde olduğunu veya bu borçla ilgili olarak daha önce tebligat yapılmadığını öne sürmesiyle uyuşmazlık başlamış olur.

## 1.2. Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıkları mükellef ve idare arasında çözüme kavuşturulduğu gibi bazı durumlarda ise yargı aşamasına geçilmektedir. Genel olarak kabul gören idari ve yargısal çözüm yollarına aşağıda yer verilmiştir.

### 1.2.1 Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları

Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlıkları idari aşamada; vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma, üst makama başvurma, izaha davet ile vergi uyuşmazlıklarında yardımcı yollar olan pişmanlık ve ıslah ve vergi cezasında indirim ile uyuşmazlıkların çözümü yollarına gidilir. Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile yükümlünün karşılıklı iradelerine dayalı olarak çözüme kavuşturulmaktadır[33].

#### 1.2.1.1 Vergi Hatalarını Düzeltme

Hata düzeltme yolu vergi uyuşmazlıklarının çözümünde getirilen yollardan bir tanesidir. Vergilendirmeye ilişkin birçok karmaşık işlemlerin varlığı karşısında, mükelleflerin ya da vergi idaresinin bazı hatalar yapabileceğini göz önüne alan yasa koyucu, Vergi Hukukunda vergi hatalarına yer vermiş ve bunların herhangi bir suç

[33]Kızılot, *a.g.e.*, s. 55.

teşkil etmeden düzeltilebileceğini öngörmüştür[34]. Düzeltme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir[35].

#### 1.2.1.1.1 Vergi Hatası Çeşitleri

Vergi hatasının tanımı, VUK' un 116. maddesinde: "…Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması…" şeklinde yapılmıştır. İdare veya mükellef açısından madde kapsamında yapılan hatalar re'sen veya mükellefin talebi üzerine, zamanaşımı süresi içerisinde, hatayı düzeltme imkânı bulunmaktadır. Mükellefin düzeltme talebinin reddedilmesi halinde, mükellef bir üst mercie şikayet yoluna gidebilir. Düzeltme talebi üst mercice de reddedilirse İdari Yargılama Usul Kanunun 11. Maddesi gereği mükellefin yargı yoluna başvurma hakkı bulunmaktadır[36].

Hatalar neticesinde tarh edilen vergi borcu veya cezaların, işlemi yapan vergi dairesince kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasına ilişkin idari işlem ise düzeltme olarak tanımlanmaktadır[37].

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde vergi hatası *"Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması"* şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi hatalarını VUK'nu vergi işlemlerindeki hesap ve vergilendirme yanlışlıkları olarak ayrılmaktadır.

---

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

[35] Harun Dumlu "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Sikayet Yolu", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:380s.120

[36] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *a.g.e.*,s. 173; Danıştay 3. D.' nin 29.04.2009 tarih ve 2008/3892 Esas ve 2009/1477 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

[37] Noyan Alper Ünal, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", Vergi Dünyası, 294. Sayı, Şubat 2006, s. 74

#### 1.2.1.1.1.1 Vergide Hesap Hataları

Kanunda hesap hataları vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve toplama, çıkarma gibi hesaplama yanlışlıkları şeklinde tanımlanmış ve bu da hesap hatalarının kaynağının basit, ön görülebilen aritmetik yanlışlıklar olduğu kabul edilmiştir[38]. VUK' un 117. Maddesinde de hesap hataları üç grup olarak matrah hatası, vergi miktarında hata ve verginin mükerrer olması şeklinde sınıflandırılmıştır.

#### 1.2.1.1.1.2 Vergide Matrah Hatası

VUK'un117. maddesinde "*Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır."* şeklinde tanımlanmıştır. Yani genel anlamda matraha ilişkin olarak yapılan, genellikle basit aritmetik yanlışlıklar olarak kabul edilmiştir[39]. Ancak; matrahın tespitine ilişkin bazı konularda,(örneğin matrah tutarlarını eksik veya fazla göstermesi, beyannamede göstermesi gereken istisna tutarlarında fazladan indirim yapması gibi) yapılan yanlışlığın matrah hatası olarak değerlendirilmeyip söz konusu hatalar basit matematik yanlışlıklarından oluşmadığından, hukuki uyuşmazlık kapsamında değerlendirilmektedir[40].

#### 1.2.1.1.1.3 Vergi Miktarında Hata

Dilim usulünün uygulanması gereken artan oranlı bir vergide bu usule uyulmadan vergi hesaplanması, gelir vergisi başlangıç oranının yanlış uygulanması, konut olarak kullanılan gayrimenkule işyerine ait emlak vergisi oranının uygulanması, kesinti suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış olması veya yanlış yapılmış olması gibi durumlardır[41].

#### 1.2.1.1.1.4 Mükerrer Vergilendirme

[38] Öncel, Kumrulu, Çağan, *a.g.e.*,s. 178
[39] Kızılot, *a.g.e.*, s. 111
[40] Öncel, Kumrulu, Çağan, *a.g.e.*,s. 178-179
[41] Ş.Kızılot, Z.Kızılot, *a.g.e.*, s. 111

VUK' un 117. maddesinin 3. Fıkrasında "*Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır."* şeklinde tanımlanmıştır. Örneğin Ocak/2019 dönemine ait KDV'nin hem mükellef tarafından hem de muhasebeci tarafından ödenmesi çifte vergilendirmeye örnektir. VUK hükmü gereği mükerrer vergilendirmenin söz konusu olması için salınan vergilerin vergilendirme dönemlerinin, matrahlarının ve vergilerin aynı olması gerekmektedir[42].

#### 1.2.1.1.1.5 Vergilendirme Hatası

Vergideki hesap hataları, vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olay ile daha fazla ilgilidir. Bu nedenle vergi hatalarından daha fazla hukuki vergi uyuşmazlıklarına neden olmaktadırlar[43]. VUK'un 118. maddesinde dört başlık halinde hatalar sıralanmıştır; bunlar mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadır.

##### 1.2.1.1.1.5.1 Mükellefin Şahsında Hata

VUK'un 118/1. maddesinde "bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması" olarak tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı gibi, vergilendirme sırasında vergiyi doğuran olay, muafiyet gibi unsurlarda hatanın olmadığı durumlarda vergi mükellefinin seçiminde yapılan hatadır.

Örneğin, işleri vekaleten yürüten bir kişiden bu işlerin sonucunda ortaya çıkan vergi yükümlülüğünün vekil kişiye atfedilmesi mükellefin şahsında yapılan bir hatadır[44]. Benzer bir örnek de limited şirketlerinin hisse sahipleri için de verilebilir. Bir tüzel kişiliğin oluşan vergi borçları için hisse sahiplerinin takip edildiğinde, yasal koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğinin tartışılması vergi uyuşmazlığı konusu olacaktır[45].

---

[42] Ş.Kızılot, Z.Kızılot, *a.g.e.*, s. 114.
[43] Osman Sarıaslan, "Düzeltme (VeŞikayet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar", Vergi Dünyası, Sayı 371, Temmuz 2012, s. 118 – 126.
[44] Öncel, Kumrulu, Çağan, *a.g.e.*, s. 212.
[45] Öncel, Kumrulu, Çağan, *a.g.e.*, s. 213.

Mükellefin şahsında hataya bir başka örnek verilmesi gerekirse; Vergi dairesinin aynı isim ve soy isimi taşıyan kişilerden gelir vergisi olarak, birisinin basit usulde diğerinin gerçek usulde vergilendirildiği iki mükellefi olsun. Vergi dairesinin gerçek usulde vergiye tabi olan mükelleften doğan borcu, basit usulde vergilendirilen vergi ödevlisine sorumlu tutması vergilendirmede mükellefin şahsında hatayı doğuracaktır[46].

#### 1.2.1.1.1.5.2 Mükellefiyette Hata

VUK'un 118/2. maddesinde, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır. Eğer bir vergi uygulama alanı dışında kalıyorsa veya uygulama alanı içerisinde olmasına rağmen muaf tutulan kişiden vergi isteniyorsa mükellefiyette hata olmaktadır[47].

Devlet zamanın politikasına göre ekonomik ve sosyal nedenlerden ötürü bazı kişi ve kurumlara ayrıcalıklar tanıyarak bu kişi ve kurumları istisnalar başlığı altında değerlendirerek vergiden muaf tutmaktadır[48]. Bu muafiyetler her ne kadar ülkeye yararları olsa da aynı zamanda eşitlik ilkesine zarar vermekte ve vergilendirme hatalarına neden olabilmektedir.

Mükellefiyette hatanın tanımında bir önceki maddeye göre "açık olarak" ifadesinin eklendiği görüyoruz. Bu da yasalarca açıkça belirtilmeyen ya da anlaşılamayan durumlarda vergi uyuşmazlığı var ise vatandaş farklı bir hukuki yol izlemelidir. Bunun dışında açık olma ölçütü bazı durumlarda yine yorum farklılıklarına neden olabilmektedir[49].

Örneğin, kişilere reddi miras için 3 aylık süre tanınmıştır. Bu süre içerisinde mirası reddeden kişiden, kalan mal üzerinden veraset vergisi istenmesi mükellefiyette hataya neden olmaktadır[50].

---

[46] Ahmet Öztürk, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları", Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2017, s. 57-68
[47] Yılmaz Özbalcı, "VUK Yorum ve Açıklamaları", OluşYayıncılık, Ankara, 2006,s. 394
[48] Osman Pehlivan, "Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi", Derya Kitabevi, Trabzon 2007, s. 66
[49] Öncel, Kumrulu, Çağan, *a.g.e.*, s. 210
[50] Öztürk, *a.g.e.*, s. 61

Muafiyet konusunda örnek vermek gerekirse, bazı kamu yararına çalışan yardım kurumlarına devletin tanımış olduğu muafiyetler bulunmaktadır. Eğer vergi idaresi bu kurumdan vergi isterse, tanınmış olan muafiyet nedeni ile mükellefiyette hataya neden olmaktadır[51].

### 1.2.1.1.1.5.3 Mevzuda Hata

VUK'un 118/3. maddesinde, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır. Vergi kapsamı içerisinde değerlendirilmeyen bir gelirin, kazancın, malın, hizmet veya işlemin üzerinden vergilendirme yapılması ya da kapsam içerisinde bulunan fakat istisnai durumlarda bulunan bir şeyin vergilendirilmesi durumunda mevzuda, konuda hata olmaktadır. Kısaca, vergiyi doğuran bir olay gerçekleşmemesine rağmen vergilendirme yapılmasıdır.[52] Vergilendirmede kanunilik ilkesine göre, vergilendirmeye tabii olmaz.

Her bir vergi tipine özgü yasama organlarının çıkartmış olduğu kanunlarda, bu vergilere özgü konular belirtilmiştir. Örneğin, servetten alınan vergilerde mevzu emlak ise, Türkiye sınırları içerisinde bulunan bina, arazi ve arsalardır. Servet transferi üzerinden alınan veraset ve intikal vergisinde, yukarıda da belirtilmiş olduğu üzere, konusu Türk tabiiyetinde bulunan kişilerin miras olarak bıraktığı mallar veya bu malların ivazsız bir şekilde intikalidir. KDV kanununda konu 1. maddede yazılı olan teslim, hizmet, ithalat ve diğer işlemlerdir[53]. Görüldüğü üzere her bir vergilendirme için ilgili kanunda konular açıklanmıştır. Bu konulara aykırı olarak yapılan vergilendirme veya bu konular üzerinde oluşan farklı yorumlar nedeni ile vergilendirme de mevzuda hata oluşmaktadır ya da vergi uyuşmazlığı yaşanmaktadır.

Örneğin, VUK'un 112. maddesinde belirtildiği üzere gecikme faizinin hesaplanması için re'sen, ikmalen veya idare tarafından yapılmış olması gerekir. Beyana dayanarak tarhı yapılan vergi üzerine gecikme faizinin hesaplanması durumunda VUK'un 112. maddesinde belirtilen mevzu kapsamına girmediğinden

---

[51] Öncel, Kumrulu, Çağan, *a.g.e.*, s. 214
[52] SelimKaneti, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 155
[53] Mine Biniş, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, İzmir 2012, s. 51

vergilendirmede mevzuda hata olarak sayılır[54]. Buna örnek olarak elde edilen alacak faizlerine indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar beyan sınırını aşmamasına rağmen gelir vergisine tabi tutulması verilebilir.

#### 1.2.1.1.1.5.4 Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

VUK'un 118/4. maddesinde, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibari ile eksik veya fazla hesaplanmış olması olarak tanımlanmıştır. Diğer bir deyişle, ilgili mali yıl içinde noksan veya fazla verginin talep edilmesi veya alınması, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olarak sayılmaktadır[55].

Vergi kanunlarında, her bir vergi tipi için vergilendirme dönemleri belirtilmiştir. Örneğin, 2015 yılına ait kira gelirlerini kiracıdan 2014 yılı içerisinde peşinen tahsil eden bir vergi ödevlisinin bu kazancının 2014 yılı içerisinde vergilendirilmesi vergilendirme döneminde hataya neden olmaktadır[56].

Vergilendirme döneminde hata daha çok hesap dönemi ve takvim yılının farklı olduğu durumlarda rastlanmaktadır. Buna örnek basit usule tabi vergilendirilmesi gererken bir kişi yıl içinde bu özelliğini kaybederse bir sonraki takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmesi gerekirken, bu değişikliğin gerçekleştiği takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmeye çalışılması vergilendirme döneminde bir hatadır[57].

### 1.2.1.1.2 Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları

Vergi uyuşmazlığının idari aşamada yapılan bir hatadan kaynaklı gerçekleşmesi durumunda söz konusu olan yöntemlerdir. Vergi hataları hatayı fark eden mükellef, yazı ile başvurarak hatanın düzeltilmesini isteyebileceği gibi, idare tarafından da fark edilerek düzeltme işlemi gerçekleştirilebilir. Düzeltme işlemi,

---

[54] Yusuf Karakoç, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku*), Yetkin Yayınları, Ankara 2007.s.15
[55] Mine Biniş, *a.g.e.*, s. 53.
[56] Ahmet Öztürk, *a.g.e.*, s. 61.
[57] Mine Biniş, *a.g.e.*, s. 53-54.

tereddüde yer olmayan, açık ve mutlak vergi hataları için vergi idaresi tarafından re'sen de yapılabilir. Bu durumda, mükellefin düzeltmeye karşı dava açma hakkı bulunmaktadır[58].

Vergi hatalarının düzeltilmesi için vergi hatasının ilgili memurun hatayı bulması ya da hatanın teftiş veya inceleme sonucu bulunması ya da mükellefin müracaatı ile ortaya çıkmış olması ve varlığının saptanmış olması gerekir[59]. VUK'na göre mükellefler vergi ile ilgili muamelelerdeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile veya taahhütlü posta ile isteyebilirler. Vergi hatasının düzeltilmesi istemini bizzat adına hatalı işlem yapılmış mükellef tarafından yapılabilir. Vergi sorumlusu düzetme isteminde bulunamaz. Örneğin işçisi adına fazla vergi yatıran işveren düzeltme yolu ile fazla yatırdığı vergiyi talep edemez bu hak adına fazla vergi yatırılan işçiye aittir. Ayrıca kişiler kendilerine tebliği takip eden dava açma süresi içinde yargı yoluna başvurabilirler. Yargı yetkisi Vergi Mahkemelerindedir.[60] Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur (VUK Madde 123) Yine 12. Madde'de idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilebileceği hükmü vardır. Yapılan düzeltme işlemi mükellefin aleyhine ise düzenlenen düzeltme fişinin bir örneği ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir.

### 1.2.1.2 Uzlaşma

Uzlaşma yine VUK Ek Madde 1 de konusu, kapsamı, komisyonları ve şekil olarak tanımlanmıştır. Kısaca ortaya çıkan mükellefle idare arasında ki uyuşmazlıkların, taraflarca konuşulup görüşülerek yargı yoluna başvurmadan önce

[58] Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, s.120
[59] Elif Sonsuzoğlu, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm", Vergi Dünyası, sayı:167, Temmuz 1995, s. 135-139.
[60] Cevat Koç, "Vergi Hatalarına Karşı Yönetsel ve Yargısal Başvuru Yolları", Vergi Dünyası, sayı:107, Temmuz 1990, s. 65

giderilmesi, yani verginin veya cezanın miktarı konusunda iki taraf arasında anlaşmazlığın giderilmesidir[61].

Uzlaşma ile birlikte vergi mükellefi, hem uyuşmazlığı sonlandırmakta, ödeyeceği verginin, cezanın ve gecikme faizinin de önemli bir kısmından kurtulmuş olmakta hem de dava açması durumunda söz konusu olabilecek, müşavirlik ve avukat giderlerinden de ödememektedir. Ayrıca idare de mükellefin dava açması ve kazanması sonucunda ödemeyeceği vergi ve cezayı kısmen dahi olsa tahsil etmiş olmaktadır ve yine idare dava ile ilgili emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerin yapılmasından kurtulmuş olmaktadır.

Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki kısımda uygulanmaktadır. Uzlaşma yönetmeliğine göre, tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamaması halinde tarhiyat sonrası uzlaşma talep etmesi mümkün değildir. Yani, mükellefler tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşmadan sadece birini talep edebilirler[62]. Hangi aşamada olursa olsun mükellef uzlaşma sağlanamazsa vergi mahkemesine dava açma yoluna gidebilmektedir.

#### 1.2.1.2.1 Uzlaşmanın Kapsamı

VUK' un Ek 1. maddesinde uzlaşmanın hangi vergilere konu olacağı ve sınırları belirtilmiştir. Bu hüküm uyarınca VUK' da düzenlenen vergi, resim ve harçlardan hangilerinin uzlaşmaya konu edileceğini Maliye Bakanlığı tespit etmektedir. Uzlaşmanın kapsamına ise vergi incelemelerine dayanılarak kesilecek olan tüm vergi, resim ve harçlar girmektedir[63]. Tarhiyatın türü bakımından uzlaşmanın konusu ise VUK' un Ek 1. maddesinde *"... ikmalen, re' sen veya idarece tarh edilen..."* şeklinde düzenlenmiştir. Yine aynı madde gereği uzlaşmanın kapsamı yalnızca vergiler değildir; uzlaşmanın kapsamına aynı zamanda vergilere ilişkin cezalar da girmektedir. Ancak buna bazı istisnalar getirilmiştir. VUK' un 359. maddesinde kaçakçılık suçu olarak belirtilen fiillerle bu fiillere iştirak edilerek vergi

[61] Ünal Demirci,"Vergi Hukukunda Uzlaşma-I*"*, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:436, 15 Mart 2005, s. 154.
[62] Ahmet Erol, Yeni Sekliyle Uzlaşma Müessesesi, Mükellefin Dergisi, Sayı:41, Subat 1999, s.41.
[63] Ş.Kızılot, Z.Kızılot, *a.g.e.*, s.232

ziyaına neden olunması halinde kesilecek vergi ziyaı cezası hariç olmak üzere vergi ziyaı cezası uzlaşma kapsamına alınmıştır.

#### 1.2.2.2.2 Uzlaşma Türleri

Uzlaşma türleri tarhiyat işlemine göre tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde iki kısımda incelenebilir.

##### 1.2.2.2.2.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

İlgili mevzuat hükümleri ile tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresi ile mükellefin henüz aralarında bir uyuşmazlık çıkmadan, ancak çıkmasına kesin gözü ile bakılan, uyuşmazlıkların çözümü için getirilmiş bir yol olarak düzenlenmiştir[64]. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasların yönetmelikle düzenleneceği VUK' un Ek 11. maddesinde belirtilmiştir. Kanun ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına Maliye Bakanlığı' nın yetkisi dâhilinde bulunan vergi ve vergi cezalarının girmektedir. İl özel idareleri veya belediyeler gibi diğer idari organların yetkisine giren vergi ve vergi cezalarının bu kapsama girmektedir[65].

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda, "uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliği" değil, "vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihi" esas alınarak, 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açma yoluna gidilmektedir[66].

##### 1.2.2.2.2.2 Tarhiyat sonrası uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarh edildikten veya ceza kesildikten sonra mükellef ile idare arasında çıkan anlaşmazlıkların yargı önüne götürülmeden taraflar arasında anlaşılarak çözüme varılmasıdır[67]. VUK' un Ek 1. maddesine istinaden, tarhiyat sonrası uzlaşmanın söz konusu olabilmesi için ikmalen, re' sen veya idarece

---

[64] Candan, *a.g.e*, s. 377
[65] Candan, *a.g.e*, s. 379
[66] Candan, *a.g.e*, s. 381
[67] Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, Yetkin Yayınları Ankara, 1997 s. 50.

tarh edilmiş verginin bulunması gerekmektedir. Bu nedenle uzlaşma, vergi ya da ceza idari işlem niteliği kazandıktan sonra gerçekleşmektedir. Verginin tarh edildikten sonra uzlaşmaya konu edilmesi uzlaşmanın kesin, yürütülebilir, icrai bir işlem hakkında gerçekleştiğini göstermektedir[68]. Tarhiyat sonrası uzlaşmada, "uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliğ tarihinden itibaren" 15 gün içinde, vergi mahkemesinde dava açılması yoluna gidilir[69].

#### 1.2.2.2.3 Uzlaşmanın Kesinleşmesi

Uzlaşmanın kesinleşmesi halinde VUK'un Ek 6. ve 11. Maddeleri uyarınca uzlaşılan konular hakkında dava açılamayacağı düzenlenmiştir. Ayrıca Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin (TÖUY) 17. Maddesi'nde de *"Uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Mükellefler bu Yönetmelik uyarınca, üzerinde uzlaşılan ceza hakkında Kanunun 376 ncı maddesi hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemezler."* şeklinde düzenlemeye gidilmiştir. Vergi Usul Kanununda yer alan tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla düzenlenen Uzlaşma Yönetmeliği'nin (UY) 12. Maddesinde *"Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamayacağı gibi hiçbir merciye şikayette de bulunulamaz."* hükmünü içermektedir.

#### 1.2.2.2.4 Uzlaşma ve Dava Açma Süresi

İlgililer arasında uzlaşmanın sağlanamaması halinde, mükellefler ihbarnamenin tebliğinden itibaren, İYUK' daki genel hüküm gereği, vergi mahkemesinde 30 gün içinde dava açabilirler. Dava açma süresi, uzlaşmanın yapılamadığı değil vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği tarihten

---

[68] Mehmet Küçükkaya, Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.s.35.

[69] Fatih Acar,,Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri, *Vergi Sorunları Dergisi*,Sayı: 171, Aralık,2002 s.25-29.

başlamaktadır. Burada uzlaşmanın yapılamaması değil, uzlaşma konusu vergi veya ceza ihbarnamesi dava konusu edilmektedir[70]. Mükellefin, vergi veya vergi ceza için uzlaşma talebinde bulunmadan önce vergi mahkemesinde dava açması halinde, tarhiyat öncesi uzlaşmanın sonuçlanmasına kadar vergi mahkemesince bir karar verilmez, verilse dahi bu karar hükümsüz olur. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellefin dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az bir süre kalmış ise bu süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar[71].

#### 1.2.1.3 Üst Makama Başvurma

İYUK 11.maddesine göre, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlemin yapılması üst makamlardan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan idareden, dava açma süresi içinde istenebilir. Üst makamlara başvurabilmek için mükelleflere konu bakımından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.

Yine aynı maddeye göre üst makama başvuru dava açma süresi ile sınırlandırılmıştır. İdare 60 gün içinde başvuruya cevap verir, cevap vermemesi durumunda reddedilmiş sayılır. Başvuru, dava açma süresini açık veya zımni cevap alınıncaya kadar durdurur. Dava açma süresi, cevabın alındığı veya bekleme süresinin dolduğu tarihi izleyen günden başlayarak kaldığı yerden işlemeye devem eder. Doğrudan dava konusu yapılabilecek işlemle ilgili dava açma süresi geçirildikten sonra üst makama başvuruda bulunulması mümkün değildir.

Vergi hatalarını düzeltme yolu, sadece VUK'un 117 ve 118. maddelerinde tanımlanan hesap ve vergilendirme hataları için öngörülmüş olan "kısıtlı" bir başvuru yolu iken üst makamlara başvuru yolu, vergi hatası kapsamında olmayan bütün vergilendirme ve ceza kesme işlemleri için geçerli olan bir yoldur[72].

---

[70] Ş.Kızılot, Z.Kızılot, *a.g.e.*, s.251.
[71] A. Kadir Işık, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s.62.
[72] Metin Taş, "Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makama Başvuru Yolu Kullanılabilir mi?", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 200 Ağustos, 2009, s. 23.

#### 1.2.1.4 İzaha Davet

İzaha davet uygulaması, VUK 370.maddesinde 6728 Sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile yapılan düzenleme ile yürürlüğe girmiştir. Bu uygulama ile belirli konular dâhilinde vergi zıyaına sebebiyet veren mükelleflere cezai müeyyideler uygulanmadan açıklama hakkı verilmiştir.

İzaha davetin kapsamını belirleme yetkisi Vergi Usul Kanununun 370. maddesinin dördüncü fıkrası ile Maliye Bakanlığına verilmiştir ve Maliye Bakanlığının 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2. Maddesi ile İzaha Davet kapsamını aşağıdaki konular ile sınırlamıştır. Bunlar;

- Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannameleri karşılaştırılması sonucu tutarsızlık tespit edilen ile Kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (KDV) beyannameleri arasında tutarsızlık tespit edilenler
- İştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyenler, yanlış veya eksik beyanda bulunduğu ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı tespit edilenler, gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanlar ile gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan edenler, dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenler, ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortaklarıdır.

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenler, izaha davet yazısını tebliğ etmelerini takip eden 15 gün içerisinde yetkili komisyona başvurmaları gerekmektedir. Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca

bağlanır. Davet konusu vergi ziyaına neden olan hususun 15 içerisinde düzeltilmesi istenir ve varsa vergi ziyaı cezası ziya uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir[73].

### 1.2.1.5 Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yardımcı Yollar

Vergi uyuşmazlıklarında idari ve yargısal çözüm yollarının dışında iş yükünün azaltıldığı yargılama sürecinden kaynaklı zaman kaybını ortadan kaldırarak daha kısa sürede çözüm yolu getiren yönetmelerdir[74].

#### 1.2.1.5.1 Pişmanlık ve Islah

Türk vergi mevzuatında, mükelleflerin vergi kaybına neden olan davranışlarını pişman olup kendiliğinden idareye bildirmeleri halinde cezalandırılmalarını engelleyen bir kurum olarak pişmanlık ve ıslah kurumu yer almaktadır ve "Pişmanlık ve ıslah" VUK 371. Maddesinde düzenlenmiştir. Pişmanlık, vergi suçlarını ortadan kaldıran önemli nedenlerden bir tanesidir. Beyana dayanan vergilerde, vergi zıyaı cezasını gerektiren, bir vakayı ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere şu şartlar altında vergi zıyaı cezası almazlar[75].

- Mükellefin suçunu vergi dairesine haber verdiği tarihten önce, hakkında her hangi bir ihbarın olmaması,
- Mükellefin pişmanlık dilekçesini vermeden önce, nezdinde herhangi bir vergi incelmesine başlanmamış olması,
- Pişmanlık dilekçesinin verilme tarihinden başlamak üzere 15 gün içinde, vermediği vergi beyannamelerini vermiş olması,
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının, pişmanlık dilekçesinin verilme tarihinde başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,

Pişmanlık ve ıslah talepleri vergi dairesince tespit edilmekte, kabul edilmesine engel olabilecek durumlar değerlendirilerek pişmanlık ve ıslah dilekçeleri

---

[73] Selçuk Buyrukoğlu, Ekrem Toparlak "*Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi*" Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2018, 5(1), s.57-68.
[74] Mine Biniş, *a.g.m*, s.15.
[75] Adnan Çavuş, *" Vergi Usul Kanununda Yer Alan Pişmanlık ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müesseselerinin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi*", Yaklaşım, Sayı:93,2000, s.183.

en başında reddedilebilmektedir. Mükellef veya sorumluların bilgi eksikliği, mevzuat değişiklikleri ve idarenin görüş farklılıkları pişmanlık talebinin kabulüne engel olabilmektedir[76].

Pişmanlık müessesinin en önemli sonucu, vergi suçunu ortadan kaldırmasıdır. Pişmanlık uygulamada oldukça sık başvurulan bir yoldur. Özellikle beyannamelerini çeşitli sebeplerle süresinde vermeyenlerin, cezai müeyyideden kurtulmak için ilk başvurdukları yol pişmanlık müessesesidir[77].

#### 1.2.1.5.1.1 Pişmanlık ve Islahtan Yararlanma Şartları

Pişmanlık ve ıslahtan yararlanabilmek için mükelleflerin taşıması gereken şartlar VUK' un 371. Maddesinde tanımlanmıştır. Pişmanlık ve ıslahtan yararlanabilmenin ön şartı mükellefin kendiliğinden haber verme eylemini gerçekleştirmesidir. Kanuna aykırı fiillerini idareye haber veren mükelleflerin bu davranışları, vergi dairesinin tahrik veya zorlamasıyla değil, mükellefin kendi istek ve iradesi ile gerçekleşmelidir[78]. Haber vermenin yazılı bir dilekçe ile yapılması ve resmi kayıtlara geçirilmesi şartı aranmakta olup, okuma yazma bilmeyen mükelleflerin sözlü taleplerinin tutanağa bağlanması da haber verme şartının yerine getirilmesi bakımından kabul edilmektedir. Bunun yanı sıra, dilekçenin içeriğine ilişkin özel bir şart öngörülmemiştir[79].

#### 1.2.1.5.1.2 Pişmanlık ve Islah Başvurusu Süreci ve Sonuçları

Pişmanlık ve ıslah başvurusu yapan mükellefin başvurusu incelenmeden öncelikle başvuran mükellefin pişmanlıktan yararlanmasına engel bir durumu bulunup bulunmadığı araştırılır, engel bir durumu yoksa vergi ve hesaplanan pişmanlık zammı için tahakkuk fişi düzenlenir. Kanuni süresinde verilen beyannamelerdeki eksikliklere ilişki pişmanlık talepli verilen beyannameler için ise ek tahakkuk fişi düzenlenir. Mükellefin pişmanlık talebi ile birlikte beyanname de vermesi halinde, dilekçesi

---

[76] İsmail Işık ve Selimhan Topaç, "*Pişmanlık Ve Islah Koşullarına Uyulmaması ve Sonuçları*", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 166, 2006, s.93.
[77] Pehlivan, *a.g.e.*, s. 114 -115.
[78] Ş.Kızılot, Z.Kızılot, ***a.g.e.,*** s. 179.
[79] Zübeyr Yıldırım, *Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah (VUK m. 371)*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.42-43.

reddedilse dahi beyanname işleme alınmaktadır. Bu durumdaki beyannameler, süresinden sonra verilmiş beyanname hükmünde kabul edilerek, gerekli tarh ve ceza işlemleri ihbarname esasına göre gerçekleştirilmektedir[80].

Pişmanlık talebi reddedilen mükellef hakkında ihbarname esasına göre tarhiyat yapılırken önce usulsüzlük cezası kesilmekte, daha sonra takdir komisyonu kararına göre vergi ziyaı cezası belirlenip VUK' un 336. maddesi gereğince cezalardan miktar olarak ağır olanı uygulanmaktadır[81].

Mükellefin pişmanlık talebinin reddi işlemine karşı itiraz edebilmesine ilişkin kanuni veya idari bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda, VUK' a göre vergisel bir işlemin dava konusu edilebilmesi için tarh edilmiş bir verginin varlığı gerekmektedir. Bu yüzden, pişmanlığın reddine ilişkin işlemin ancak pişmanlık talebi üzerine yapılan tarh işlemi ile birlikte dava konusu edilmesi mümkün olmaktadır[82].

Pişmanlık ve ıslah başvuruları; mükellefler açısından, iyi niyetli mükellefleri korumakta, vergi idareleri açısından ise takdir komisyonlarının ve inceleme elemanlarının iş yükünü azaltmaktadır[83].

#### 1.2.1.5.2 Cezada İndirim

Pişmanlık müessesinde olduğu gibi uyuşmazlık durumunda idarenin vergi cezalarında indirime gitmesi, vergilendirmeyi tam ve zamanında yapmak amacıyla uyuşmazlığı başlangıç aşamasında çözmek istemesindendir. Yargı yoluna götürülen vergi uyuşmazlıkları hem uzun zaman ve emek almakta hem de tahsil edilemeyen vergi gelirleri değişen ekonomik koşullar ve enflasyon sebebiyle vergi gelirleri ile finanse edilecek kamu yatırımlarının gecikmesine sebep olmaktadır.

Aşağıda ki koşulları taşıması halinde mükellefler adına, re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler ile bu vergilere ilişkin kesilmiş olan, kaçakçılık, usulsüzlük

[80] Ş.Kızılot, Z.Kızılot, *a.g.e.*, s. 198.
[81] Ş.Kızılot, Z.Kızılot, *a.g.e.*, s. 199.
[82] Yıldırım, *a.g.e.*, s.211.
[83] Ş.Kızılot, Z.Kızılot, *a.g.e.*, s. 202.

ve özel usulsüzlük cezalarında dava açmaksızın ödemeyi kabul etmesi halinde cezaların bir kısmı indirime tabi tutulabilmektedir[84]. Bu koşullar:

- Vergi ve cezanın dava konusu yapılmaması,
- Dava açma süresi içinde başvurulması,
- Ödemenin kanuna uygun yapılması,
- Ödemenin vadesinde yapılması,
- Teminat gösterilmesi

Mükellefin cezada indirimden faydalanması için dava açmış olsa dahi 30 günlük süre sona ermeden ve vergi mahkemesince karar verilmeden önce davadan vazgeçmesi halinde, mükellefin cezada indirimden faydalanabileceği savunulmaktadır[85].

#### 1.2.1.5.1.1 Cezada İndirim Oranı

VUK' un 376. Maddesinde "*İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:*

- *Vergi ziyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri*
- *Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı, indirilir"*

Bu madde ile vergi cezalarına uygulanacak olan oran aynı fiilin tekrarlanma sayısı ile belirlenmiştir. İlgili kanun maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası ilk kez kesilmekte ise indirim oranı 1/2 olarak, ikinci kez kesilmekte ise 1/3 olarak

[84] Şerafettin Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 100-102.
[85] Ş.Kızılot, Z.Kızılot, *a.g.e.*, s. 159.

uygulanmaktadır. Aynı anda kesilen ve farklı vergi türlerine ait vergi ziyaı cezalarında da mükellefler her bir ceza için 1/2 oranında indirimden faydalanabilirler.

Özel usulsüzlük cezalarında ise VUK'nun da indirim oranı bakımından bir ayrım yapılmamış, söz konusu cezalarda indirim oranını 27.03.2018 tarihli Resmi Gazetenin Mükerrer sayısında yayınlanan 7103 sayılı yapılan değişikliklerle1/2 olarak değiştirilmiştir.

### 1.2.2 Vergi Uyuşmazlıklarında Yargı ile Çözüm Yolları

**Tablo 1:**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları[86]




Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından biri olan yargısal çözüm, literatürde "mali yargı, mali muhakeme, vergi yargılaması, vergi yargısı, vergi muhakemesi" gibi terimlerle ifade edilmektedir[87].

#### 1.2.2.1 Vergi Yargısı Kavramı, Kapsamı, İşlevleri

Vergi uyuşmazlıklarında mükellef ve idarenin yukarıda sayılan herhangi bir uzlaşma yoluna varamaması durumunda nihai çözüm yolu olarak yargısal çözüm yoluna gidilmektedir ve yargısal çözüm yolu sorumluluk bakımından herhangi bir

[86] Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi* Gazi Kitapevi, 2004 s.50.
[87] Karakoç Y. *Vergi Yargılaması Hukuku*, Alfa Basın Yayın Dağıtım, 1. Baskı, İstanbul, 1995, s.15.

sınırlama içermemektedir. Hangi tip uyuşmazlık söz konusu olursa olsun, yargısal çözüm tercih edilebilmektedir[88].

Vergi yargısı dört unsura dayandırılmıştır. Bunlar:

- Uyuşmazlık; vergi kanunlarının uygulanmasından kaynaklanan anlaşmazlıkları,
- Taraflar; vergi mükellefi veya vergi sorumlusu ile vergi idaresini,
- Yargı organı; taraflar arasındaki uyuşmazlığı çözümleyen, sonuca bağlayan ve yargısal tasarrufta bulunan bağımsız, tarafsız ve yetkili yargı organlarını,
- Yargısal tasarruf; bağımsız ve tarafsız organlarca bir üst yargı organına intikal ettirilmeyen uyuşmazlıklara ilişkin mahkemelerce verilmiş kararlar ile kesin karar sonucu doğuran tasarrufları ifade etmektedir.[89]

Bu temel unsurlar çerçevesinde hukuk devleti ilkeleri bağlamında vergi yargısı, idarenin yargısal denetimini, işlemlerin hukuka uygunluğunu sağlamaktadır. Bir taraftan vergisel uyuşmazlıkların çözümü sağlanmaya çalışılırken diğer yanda kanunilik ilkesi gereğince taraflar arasında hukuka uygun olarak dengesinin kurulması ve korunmasına çalışılmaktadır[90].

Vergi mahkemeleri 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMK) ile kurulmuştur. İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) 1. Maddesinde "Vergi mahkemesi idarenin vergi, resim, harç, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil işlemleri ve benzeri yükümlülükler ile bunların zam ve cezalarına ilişkin iptal davalarına bakmakla görevli idari mahkemedir" şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi yargılaması temelde iki önemli işlevi bulunmaktadır. Bunlar:

---

[88] Yusuf Ziya TAŞKAN, "Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 221, 2007, s. 131-137.
[89] Aksoy Ş. *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.55.
[90] Kumrulu A. "Türkiye de Vergi Yargısının İşlevi Ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme", II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (10-14 Mayıs 1993), (İdari Yargının Dünya da Bugünkü Yeri), Danıştay Yayınları, Ankara, 1993, s.231.

- Temel işlevi olan ilki vergi yargı organları ile vergi uyuşmazlıklarının kesin olarak çözüme kavuşturması,
- İkincisi ise, temel işlevini yerine getirirken vergi hukukunungelişmesine içtihat yoluyla katkıda bulunmasıdır[91].

### 1.2.2.2 Türkiye'de Vergi Yargı Organları

Türk hukuk sisteminde vergi yargısı, idari yargı sistemi içerisinde yer almaktadır. İdari yargı 06.01.1982 tarihli 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kurulusu ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMK) ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun (İYUK) ile düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerle vergi uyuşmazlıkları iki derecede çözümlenmektedir. Vergi uyuşmazlıklarına davaya konu miktarda göz önünde bulundurularak Vergi Mahkemeleri bakmaktadır, Vergi Mahkemelerinin kararları da itiraz yoluyla önce Bölge İdare Mahkemeleri'nde ve temyiz yoluyla da Danıştay tarafından tekrar incelenmektedir[92].

Dördüncü adım olarak çalışmamızda da tüm bu iç yargı yolları tüketildikten sonra Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimi incelenecektir.

#### 1.2.2.2.1 Vergi Mahkemeleri

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakması gereken uyuşmazlıklar dışında vergi uyuşmazlıklarına ilk derece mahkemesi olarak bakma görev ve yetkisi vergi mahkemelerine aittir. Danıştay aşağıdaki durumlarda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır;

- Bakanlar Kurulunun vergiye ilişkin kararlarına karsı açılacak iptal ve tam yargı davalarını ve Bakanlıkların vergiye ilişkin düzenleyici işlemlerine

[91] Öncel, Kumrulu, Çagan, *a.g.e*, s.185
[92] Şükrü Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, (Cilt 3, md. 275-415)*, Yaklaşım Yayınları, Ankara; 1991, s.3665.

- Kamu kuruluşlarının veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının çıkardığı ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarını çözümlemek

BİMK'nın 4. maddesine göre vergi mahkemeleri bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşmaktadır. Uygulamada vergi mahkemesi bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Bunun yanında2576 sayılı Kanunun7/1. maddesi uyarınca tek hakimle çözüm sınırı dahilinde vergi mahkemeleri tek hakim ile karar verebilmektedir. Bu sınır her yıl VUK'un Mükerrer 298'inci maddesine göre yeniden değerleme oranında artırılmaktadır.

Vergi mahkemeleri aşağıdaki maddede sayılan uyuşmazlıklar konusunda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır.(2576 S.K.md.6):

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar,
- Yukarıda belirtilen konularda 6183 sayılı AATUHK uygulanmasına ilişkin davalar,
- Diğer kanunlarla verilen işler.

Görev alanı bakımından incelendiğinde vergi mahkemeleri, Danıştay'a oranla genel, idare mahkemelerine oranla özel görevli mahkeme olarak düzenlendiği ve görev yaptığı görülmektedir[93].

### 1.2.2.2.2 Bölge İdare Mahkemeleri

Vergi ve idare mahkemeleri kararlarına karşı yapılan itiraz başvurularını inceleyerek uyuşmazlık hakkında karar veren asıl derece mahkemesidir. İdari yargı alanında genel görevli üst derece mahkemedir[94].

2576 sayılı Kanunun 8. maddesine göre bölge idare mahkemeleri;

[93] Karakoç, *a.g.e*, s.116
[94] 2547 Sayılı Kanunun 1. maddesi

- İdare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından 7'nci madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.
- İdare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar.
- Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.

Vergi yargılaması hukuku açısından Bölge İdare Mahkemelerinin ilk derece mahkeme olarak herhangi yargısal bir görevi bulunmamaktadır. Bu nedenle vergi yargılaması hukukunda doğrudan Bölge İdare Mahkemelerine dava açılması mümkün değildir. Bölge İdare Mahkemelerinin kararları kesindir ve bu kararlara aleyhine kanun yoluna gitme imkanı bulunmamaktadır.

#### 1.2.2.2.3 Danıştay

İdari yargı alanında en yüksek görevli idari mahkemedir. (Danıştay Kanunu 1. Maddesi) Danıştay, yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme organıdır. Danıştay'ın teşkilat şeması incelendiğinde on dairenin 3., 4., 7. ve 9. Dairelerin vergi dava daireleri olduğu görülmektedir. Ayrıca Vergi Dava Daireleri Kurulu ile İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava daireleri dışında vergi uyuşmazlıklarının çözümü, vergi hukukunun geliştirilmesi ve hukukta birliğin sağlanması açısından önemli role sahiptir[95].

Bunun yanında Vergi Daireleri başlığı altında tanımlanan davalarını çözümü konusunda ilk derece mahkemesi olarak görev yapan Danıştay'a, vergi yükümlülerini ilgilendiren vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik tüzük, yönetmelik ve genel tebliğler dava konusu edilebilir[96].

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar için temyiz mercidir. Ayrıca; yargılamanın yenilenmesi, kanun

[95] Karakoç, *a.g.e*, s.113.
[96] Yusuf Ziya Taskan, "Vergi Hukukunda Genel Düzenleyici İşlemlerin Dava Konusu Edilmesi", Mükellefin Dergisi, Sayı:80, 1999, s. 23-27.

yararına bozma, kararın düzeltilmesi gibi diğer hukuki yollar Danıştay kararlarına karşı diğer bazı kanun yollarıdır[97].

#### 1.2.2.3 Vergi Uyuşmazlıklarında Yargılama Usulü

Vergi mahkemelerinin, bölge idare mahkemelerinin ve Danıştay'ın vergi uyuşmazlıklarının çözümü İYUK'ta uygulanacak usullere tabidir. İYUK md. 31'de Kanunda belirtilmeyen hallerde de Hukuk Usülü Muhakemeleri Kanununa atıf yapılmıştır.

##### 1.2.2.3.1 Davanın Konusu

Genel olarak genel bütçeye, belediye ve il özel idareleri ile köylere ait vergiler, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar,vergi zam ve cezalarının tarifeleri dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklar ile kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar, vergi davasının konusunu oluşturmaktadır[98].

VUK'nun 378. Maddesinde dava konusu ile ilgili gerekçeler belirtilmiştir. Buna göre Verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Bunu yanında 378. Maddede belirtilen hususlar dışında AATUHK'da yer alan hatalı beyan, ihtirazı kayıtla beyan, ödeme emri ile Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları bölümde değinilen vergi hatasının şikayet yoluyla düzeltilmesi, düzeltme başvurusunun reddedilmiş olması, uzlaşmanın gerçekleşmemiş olması, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma talebini yetkisizlik ve süre aşımı nedeniyle reddetmiş olmaları, dava konusu olarak sayılabilir.

Vergi davalarında vergi mükellefleri ya da sorumlularının yanında davacı taraf olabileceği gibi Vergi Daireleri, Belediyeler, Mahalle ve Köy Muhtarlıkları,

---

[97] Akdoğan A. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, 6. Baskı, Ankara, 2006, s.148.
[98] Öncel, Kumrulu, Çagan, *a.g.e*, s.190.

Ziraat Odaları – Ticaret Odaları, Borsa Birlikleri; Tadilat ve Takdir Komisyonlarınca alınan kararlara karşı davacı olabilmektedirler[99].

#### 1.2.2.3.2 Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Vergi Mahkemesi

İdari yargı sistemimize göre vergi ve benzeri mali uyuşmazlıkların çözümünde asıl görevli Vergi Mahkemeleridir ve bu mahkemelerin yargı yetkisi belirli idari coğrafi alanlarla sınırlandırılmıştır.

İYUK'un 38.maddesinde vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeler şu şekilde açıklanmıştır:

- Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerle VUK gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- 6183 sayılı AATUHK'nın uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,
- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Tarh ve tahakkuk safhasına gelmemiş kamu alacakları ileilgili uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme, İYUK'un 37.maddesinin d bendinde belirtilen hükümlere göre belirlenmektedir. Söz konusu hüküm gereğince gümrük vergilerinde de aynı şekilde ilgili vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren gümrük müdürlüğünün bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi, yetkili mahkemedir[100].

#### 1.2.2.3.3 Dava Dilekçesi ve Dava Açılması

İYUK'un 1.maddesinin 2.fıkrasına göre dava, dava dilekçesinin mahkemeye verilmesi ile başlardava dilekçesinin, yargılamanın yapılabilmesi için gerekli bilgileri içerecek şekilde düzenlenmesi ve kanunda yazılı sekle uygun olması zorunluluğu

---

[99] Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, İzmir, 2006, s.127.

[100] R. Oguzhan Adem, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme", Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XI, Sayı: 1-2, Haziran 2007, s.219-256.

esastır. İYUK'un 3.maddesinde dava dilekçesinde bulunması gereken unsurlar düzenlenmiştir ve yine İYUK'un 4'üncü maddesinde de dava dilekçelerinin verileceği yerler belirtilmiştir.

#### 1.2.2.3.4 Dava Açma Süresi

İdari işlemlerin sürekli yargı denetim tehdidi altında kalmaları kamu hizmetinin zamanında yerine getirilmesini hizmetlerin istikrarını olumsuz etkileyeceğinden; idari işlemlerin yargısal denetimi belli bir süre içinde dava açmış olma koşuluna bağlanmıştır. Dava açma süresinin geçirilmiş olması, dava açma hakkını sonlandırmaktadır[101].

İdari Yargılama Usulü kanununun 7. maddesine göre dava açma süresi, vergi mahkemelerinde 30 gün, Danıştay'da ve idare mahkemelerinde ise 60 gündür. Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin kurul halinde verdikleri nihai kararlara karşı tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilir. Buna karşılık aynı kanunun 45. maddesinin 2. bendine göre idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri nihai kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren 30gün içinde bölge idare mahkemesine itiraz başvurusu yapılabilir.

Bu süre İYUK'un 8.maddesine göre;

- Tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.
- Tatil günleri süreye dâhildir. Sürenin son gününün tatil gününe rastlaması durumunda, süre tatili izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar.
- Sürelerin bitmesi, çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa, süre ara vermenin bittiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılır.

Bunun yanında Vergi Usul Kanununda (VUK) ve Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Kanununda (AATUK) özel dava açma sürelerinden de söz edilmektedir.

[101] Candan, *a.g.e*,s. 327-328.

### 1.2.2.3.5 Vergi Davasında Yargılama Süreci

İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 14 ve 15 uyarınca Dava dilekçeleri görevli ve yetkili mahkeme tarafından kayda alındıktan sonra ilk incelemeye tabi tutulur. Buna göre Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi tarafından, vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından görev ve yetki, süre aşımı ve şekle ilişkin eksiklikler gibi başlıklar atında ilk incelmesi gerçekleşir. İl incelemede kanuna aykırılık görülmüş ise red ya da ilgili yerlere gönderme kararı alınır. Kanuna aykırılık görülmemiş ise mahkeme tarafından tebligat işlemine geçilir ve ilgiliye davalıya tebliğ yapılır. İYUK'un 20.maddesinin 5.fıkrasında göre Vergi mahkemeleri dava dosyalarını, İdari Yargılama Usul Kanununda ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik ve ivedilik durumları ile Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibariyle tespit edilip Resmi Gazetede ilan edilecek öncelikli kişiler göz önünde bulundurularak, geliş tarihlerine göre inceler ve tekemmül ettikleri sıraya göre tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır.

İdari işlemin uygulanması durumunda telafisi güç veya imkânsız zararların oluşması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması hallerinde, yürütmenin durdurulması kararı verilebilmektedir. Bu kararın alınabilmesi belirtilen bu iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada mahkemeler, şartlardan birinin kesin varlığı halinde dava konusu edilen idari işlemin yürütmesinin durdurulmasına karar verebilmektedirler[102].

### 1.2.2.4 Vergi Mahkemesine Kararlarına Karşı Kanun Yolları

Türk vergi sisteminde kanun yolları, olağan ve olağan üstü olmak üzere ikiye ayrılır. Mahkemelerin verdiği nihai kararların kesinleşmesin engel olan yollarına

[102] Candan, *a.g.e*, s.651.

olağan kanun yolları, kesinleşmiş hükümlere karşı tanınan kanun yollarına ise olağan üstü kanun yolları denilmektedir[103].

#### 1.2.2.4.1 Olağan Kanun Yolları

Tarafların vergi uyuşmazlıklarının yargı ile çözümün de verilen bir karara karşı sahip oldukları denetleyici ve iyileştirici haklarıdır. Söz konusu kararın hukuki ve maddi yönden aynı ya da bir üst mahkemede incelenmesinin istenmesi istinaf ve bir üst derecede de Danıştay'ca gerçekleştirilen temyiz yolu, olağan kanun yollarındandır.

##### 1.2.2.4.1.1 İstinaf Yolu

İstinaf sözlük anlamı olarak 'bir mahkemenin verdiği kararı beğenmeyerek bir üst mahkemeye götürmek' olarak tanımlanmıştır. Hukuki anlamda ise kesinleşmemiş ilk derece mahkeme kararlarının hem hukuki hemde maddi yönden denetlenerek aykırılığın giderilmesi olarak açıklanmaktadır[104]. İlk basamak olan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı Bölge İdare Mahkemesi nezdinde "istinaf" yoluna gidilebilir.

İstinafta mahkeme kararları, temyiz kanun yolundan farklı olarak maddi yönden tekrar incelenir ve ilk derece mahkemesi gibi bütün boyutlarıyla yeniden ele alarak karar verilir[105]. Dolayısıyla ilk derece mahkemesinin kararının doğruluğu teyit edilir ya da tereddüt söz konusu ise istinaf mahkemesi bizzat yeni bir değerlendirme yapabilmektedir.

Vergi mahkemesi kararına karşı kararın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde ilgili Bölge İdare Mahkemesine dilekçe yolu ile başvurulur. Başvuru sürecinde tahakkuk eden ceza veya vergi ilişkin süreç yürütmeyi durdurma talep edilmemiş ise durmaz. Bölge İdare Mahkemesi yapacağı inceleme neticesinde ilk derece

[103] Şenyüz, Yüce, Gerçek, *a.g.e* s.289.
[104] Ali Rıza Çınar, "İstinaf" Fasikül Aylık Hukuk Dergisi Y.2, S.8, Ankara, Temmuz 2010, s.14-15.
[105] Zuhal Bereket Baş, "İdari Yargılama Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu" Danıştay Dergisi C.27,1996, s.11.

mahkemenin kararını kaldırarak esas hakkında yeniden karar verebileceği gibi mahkemenin kararını hukuka uygun bularak istinaf başvurusunu reddedebilir. Konusu 100 binTL'yi (2018 yılı için bu sınır 117 bin TL ikenyeniden değerleme oranına (%23,73) göre 2019 yılında açılan bir dava için bu sınır 144 bin TL olmuştur) aşmayan vergi davalarında Bölge İdare Mahkemesi kararları kesindir.

2019 yılı için konusu 144binTL'yi aşan vergi davalarında Bir üst derecede Bölge İdare Mahkemesi kararlarına karşı ise Danıştay nezdinde "temyiz" yoluna gidilebilir.

#### 1.2.2.4.1.2 Temyiz Yolu

Temyiz vergi davalarında verilen kararın usul ve maddi hukuka uygunluk yönünden Danıştay tarafından denetlenmesi yoludur. Danıştay da aksi bir karar alınmadıkça açık duruşma yapılmaz, dosya üzerinden görev ve yetki, usul hükümleri ve esas açısından inceleme yapılır.

İstinaf kararının tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde Danıştay'a başvuru yapılması gerekir. Danıştay'ca yapılan temyiz incelemesi İYUK 49. Maddesi uyarınca üç açıdan incelenir

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış mı?
- Usul Hükümlerine uyulmuş mu?
- Hukuka aykırı karar verilmiş mi?

Temyiz üzerine Danıştay, ilk derece mahkemesinin kararının onanmasına veya bozulmasına karar verir. Mahkeme kararının Danıştay tarafından onanması halinde, dava dosyası ilk derece mahkemesine gönderilir ve olağan yargılama süreci tamamlanmış olur[106].

Danıştay'ın bozma kararı ilk derece mahkemenin kararının hukuka ve usule aykırı olduğu anlamına gelir ve dava dosyası yeniden görüşülmek üzere ilgili vergi mahkemesine gönderilir. İlgili vergi mahkemesi Danıştay'ın kararı sonrası yeniden davayı görüşebileceği gibi ilk verdiği kararda ısrar edebilir. Bu durumda kesin çözüm

[106] Şenyüz, Yüce, Gerçek, *a.g.e* s.290-292.

için dosya Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna gönderilir.[107] Bunun yanında Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar için temyiz başvuruları Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca değerlendirilir.

#### 1.2.2.4.2 Olağanüstü Kanun Yolları

Yargı organlarınca verilmiş kesin nitelikteki hükümlere karşı tanınmış olan kanun yollarına olağanüstü kanun yolları denir. Bu yollar kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi yollarıdır. 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile olağanüstü kanun yolu olan "kanun yararına bozma" yolu yeniden yapılandırılarak "kanun yararına temyiz" adını almış, bir diğer olağanüstü kanun yolu olan kararın düzeltilmesi yolu ise yürürlükten kaldırılmıştır[108].

Bir diğer olağanüstü kanun yolu da İYUK 53. Maddesinde tanımlanmış olan yargılamanın yenilenmesi yoludur.

##### 1.2.2.4.2.1 Kanun Yararına Temyiz

Kesinleşmiş kararlara karşı ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine ya da başsavcının başvurabileceği özel bir temyiz yoludur. Başvuru kabul edilirse kanun yararına bozulur ancak daha önce kesinleşmiş mahkeme ve Danıştay karalarının hukuki sonuçlarını kaldırmaz. Diğer davalarda alınabilecek karar için emsal teşkil etmesini önlemeye yönelik alınmış bir önlem olarak düşünülebilir.

İYUK 51. Maddesinde yapılan düzenleme ile; Bölge idare mahkemesi kararları, idare ve vergi mahkemesince alınan kesinleşmiş kararlar ile Danıştayın ilk derece mahkeme olarak incelediği kararlar Kanun Yararına Bozma müessesinin konusu olarak düzenlenmiştir. Yine aynı madde başvurunun Danıştay Başsavcısı tarafından yapılabileceği belirtilmiştir. Temyiz talebinin yerinde bulunması halinde kararın, kanun yararına bozulacağı ve bozma kararının Resmi Gazetede yayınlanarak ilgili idareye gönderileceği hükmü getirilmiştir.

---

[107] Pehlivan *a.g.e*., s.141-142.
[108] Karakoç, *a.g.e*, s.272.

5467 sayılı kanunda Kanun yararına temyiz başvurusu için belli bir süre sınırlandırması getirilmemiştir. Ancak Kanun Yararına Temyiz başvuru dilekçesinin verme yetkisi yalnızca Danıştay Başsavcısı ya da onun vekiline verilmiştir.

### 1.2.2.4.2.2 Yargılanmanın Yenilenmesi

Yargılanmanın yenilenmesi, İYUK 53. Maddesinde sayılan sebeplerden dolayı aynı mahkemece verilen kararın iptali ya da değiştirilmesini sağlayan olağan üstü bir kanun yoludur[109]. Kararı veren mahkemece yargılama baştan itibaren tekrarlanarak yeniden yapılmasına karar verilmesidir.

Bir davanın mahkemede görülmesi sırasında taraflardan biri elinde olmayan sebeplerle haksız duruma düşüp mağdur duruma düşebilir. Böylece mahkemenin alacağı karar adaleti sağlamadığı halde hukuksal gerçek olarak kabul edilir. İleride ortaya çıkan yeni durumlar nedeniyle (yargılamayı etkileyebilecek bazı bilgi ve belgelerin ortaya çıkması gibi) haksızlığı anlaşılan bir mahkeme kararının varlığı emsal gösterilebilmesi açısında sakınca yaratabilir. Bu hallerde kanunun sınırlı olarak saydığı nedenler kapsamında esas hükmün kaldırılmasını ve davanın yeniden incelenmesini sağlayan olağan üstü kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi denir[110].

Yargılamanın yenilenebilmesine konu olabilecek tüm kararların öncelikle kesinleşmiş olması gerekir. Vergi mahkemeleri kararlarının yanında Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi kararları Yargılamanın yenilenebilmesine konu edilebilmektedir. Ancak Danıştay'ın temyiz başvuruları dolayısıyla vermiş olduğu kararların yanında Bölge İdare Mahkemesine yapılan itiraz başvuruları yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulması olanaklı değildir. Çünkü bu kararlar davayı esastan sonuçlandıran kararlar değildir[111].

[109] Şenyüz, Yüce, Gerçek, *a.g.e* s.294.
[110] Karakoç *a.g.e*, s.104.
[111] Candan, *a.g.e*, s.1012.

Yargılanmanın yenilenmesi talebini davanın taraflarından herhangi biri yapabilmektedir. İYUK 53/3. Maddesinde süreler belirlenmiştir. İlgili kanun maddesine göre

- Belgenin sonradan ele geçmesi nedenine dayanan yargılamanın yenilenmesi talebi için süre, belgenin elde edildiği tarihten itibaren altmış gün, belgenin sahte olması halinde ise sahtelik hakkındaki hükmün kesinleştiği tarihten itibaren altmış gün
- Karara esas alınan mahkeme kararının ortadan kalkması nedenine dayanan yargılamanın yenilenmesi talebi için süre, yargılamanın yenilenmesini isteyenin, kesin delil olarak kullanılan hükmün, kesin olarak ortadan kalktığını öğrendiği tarihten itibaren altmış gün
- Bilirkişinin bilerek gerçeğe aykırı rapor vermesi nedenine dayanan yargılamanın yenilenmesi talebi için süre, mahkumiyet karanının kesinleşmesinden itibaren almış gün
- Hile kullanılmış olması nedenine dayanan yargılananın yenilenmesi talebi için süre, hilenin ortaya çıktığı tarihten itibaren altmış gün
- Vekil ya da kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanması durumunda, yargılamanın yenilenmesi talebine konu olan kararın, aleyhine karar verilen kişiye ya da gerçek vekil veya temsilcisine tebliğ tarihinden itibaren altmış gün
- Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılması ile karar verilmiş olması nedenine dayanan yargılamanın yenilenmesi talebi için süre kararın tebliği tarihinden itibaren altmış gün
- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir karar verilmesine sebep olabilecek kanuni bir dayanak yokken aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki karara aykırı bir karar verilmiş olması nedenine dayanan yargılamanın yenilenmesi talebi için süre, zamanaşımı süresi olan on yıl olarak düzenlenmiştir.

Süresi içinde yapılan başvuruyu Mahkeme, kanunda yazılı sebeplerin bulunup bulunmadığını evrak üzerinden inceler ve talebin reddine veya kabulüne karar verir. Yargılamanın yenilenmesi talebinin kabulünden sonra mahkeme davaya yeniden bakar ve yeni bir karar verir[112].

[112] Karakoç, *a.g.e*, s.314.

# II. BÖLÜM

# ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU HAKKI VE VERGİ HUKUKU BAĞLAMINDA BİREYSEL BAŞVURU

Bu bölümde vergi uyuşmazlıklarının çözümü bağlamında Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yoluna nasıl gidilebileceği ve esas ve şekil yönünden nasıl olması gerektiği incelenmiştir. Ayrıca Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu ile yapılan başvurular ve bu başvurulardan esastan görüşülenlere ilişkin örnek dava dosyaları derlenmiştir.

## 2.1 Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı

Bu bölümde Anayasa Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkı incelenecektir.

### 2.1.1 Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler

1921 geçiş anayasası hariç bütün Türk Anayasalarında vergi ödevine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Anayasaların ortak olan yönü, vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması; mali yükümlülüklerin kanunlarla düzenlenmesi ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinin benimsenmiş olmasıdır. Her biri, yürürlüğe konulduğu dönemin dilini ve hukuk anlayışını yansıtmaktadır[113]. Mevcut Anayasanın vergi ödevine ilişkin vergilendirme ilkeleri:

#### 2.1.1.1 Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet, toplum içinde adaletin, refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaç edinmiş yönetim anlayışını ifade etmektedir[114]. Ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımını adil bir şekle getirmeyi amaçlar. Aynı zamanda kişiler elde ettikleri sosyal hakların yanında mevcut haklarını idame

[113] Yusuf KARAKOÇ "*Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme"* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S., 2013, s.1259-1308, 2014, s.1263.
[114] Bekir Balta, İdare Hukuku, C. I, Genel konular, AÜSBF. Yay, AÜ Basımevi, Ankara 1972, s. 113.

edebilmek adına bazı ödevleri yerine getirme mecburiyetindedir. Bu açıdan Anayasada 'Vergi Ödevi' sosyal ve ekonomik bir nitelik taşır[115].

### 2.1.1.2 Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuk Devleti kavramı kişilerin kendilerine uygulanacak yaptırımlarda ve tabi oldukları kuralları önceden bilmeleri anlamını taşımaktadır. Vergi hukuku açısından da devletin vergilendirme yoluyla kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahaleleri önceden tahmin edilebilir ve ileriye dönük planlanabilir olmalıdır. Böylece vergilendirmede keyfilik büyük ölçüde engellenecektir[116]. Bu açından verginin hem toplanması hem de salınması kanunlarla düzenlenmektedir.

### 2.1.1.3 Verginin Belirliliği İlkesi

Vergilendirmede belirlilik ilkesi, verginin konusunun, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanın ve şeklinin hem idare, hem de vergi mükellefleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder. Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacını gütmektedir[117].

### 2.1.1.4 Vergi Kanunlarının Geriye Yürütülemezliği İlkesi

Hukuken kanunlar yürürlüğe girmesinden sonraki olaylar için uygulanır, herhangi bir olay sonrasında düzenlenen bir kanunla geriye dönük yargılanamaz. Geriye yürütülememe kuralının amacı, özel sektörden kamu sektörüne kaynak aktarımı sağlayan vergi kanunlarının daha da özenle uygulanması ve özellikle vergi yükünü getireceği mali külfeti, mükellefler aleyhine geriye yürütülmemesinin sağlanmasıdır. Aksi takdirde, geriye yürüyen hükümler nedeniyle ortaya belirsizlik nedeniyle hukuk devletinin, hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi söz konusu olacaktır[118].

---

[115] Çağan, *a.g.e*. s.190.
[116] Öncel, Kumrulu, Çağan, *a.g.e*., s.32.
[117] Çağan, *a.g.e*., s.172.
[118] Çağan, *a.g.e*., s.179.

### 2.1.1.5 Verginin Genelliği İlkesi

Verginin genelliği ilkesi, kamusal yükün herkese dağıtılması kavramını barındırmasının yanında Anayasada yer alan "hukuk devleti" ve "eşitlik" ilkesi gibi ilkelerin bir sonucudur[119]. Vergi gibi yükümlülük getiren kanunların da, bu anlamda, genellik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Genellik ilkesi ile birlikle Eşitlik İlkesi'de hukuk devletinin temel ilkelerindendir. Anayasamızın 10. Maddesi "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir." 73. maddenin 1.Fıkrasında da "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" denilmektedir. Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde hiç kimseye ayrımcılık yapılamayacağının bu ilkeler doğrultusunda düzenlendiği görülmektedir[120].

### 2.1.1.6 Vergi Yükünün Adaletli Dağılımı İlkesi

Anayasanın 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrası "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" şeklinde düzenlenmiş. Maliye Politikasının sosyal amaçları doğrultusunda, "sosyal adalet" anlayışının dikkate alınacağı belirtilmiştir. Başka bir deyişle, bu ilkeye göre, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken sosyal ödevlerini göz önünde tutması gerekmektedir.

### 2.1.1.7 Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Vergi gelirlerinin kamusal hizmetlerin finansmanı amacıyla kullanılması ilkesidir. Ancak kamusal hizmet kavramı zamana, konuma, mevcut siyasal iktidara göre değişen bir kavram olması nedeniyle siyasal kararlar sonucu belirlenen ve toplumun müşterek nitelikli ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla, devletin yapmak zorunda olduğu hizmetler şeklinde açıklanmaktadır[121].

---

[119] Öncel, Kumrulu, Çağan, *a.g.e.*, s.32.
[120] Akif Enginay, *Kamu Maliyesi*, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1990, s. 47.
[121] Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2005, s. 39.

### 2.1.1.8 Verginin Kanuniliği İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesi demokratik ülkelerde "kuvvetler ayrılığı" veya "kuvvetler dengesi" ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir. Diğer pek çok ilkeden farklı olarak, kanunilik ilkesi şekle ilişkin bir ilkedir. Örneğin Anayasanın 16. Maddesinde yer alan "Bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz" hükmü vergi ile ilgili konuların bütçe kanunlarıyla düzenlenemeyeceğine dair bir sınırlama getirmesi bu ilke çerçevesinde yapılan bir düzenlemedir[122].

## 2.1.2 Anayasa Mahkemesine Başvuru

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru kavramı, 07.05.2010 tarih 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 12.09.2010 tarihli referandum ile kabul edilmesi ile yeni bir yargısal çözüm yolu olarak hukuk sistemine girmiştir.[123] Böylece yapılan Anayasa değişikliği ile bireysel başvuruları karara bağlama yetki ve görevi,Anayasa Mahkemesi'ne verilmiştir. Bireysel başvuru yolu 6216 Sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 4. Bölümü'nde Bireysel Başvuru 45-51. maddeleri ile düzenlenmektedir. Geçici 1. Maddesine istinaden de Anayasa Mahkemesi'nin 23.10.2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılacak bireysel başvuruları inceleyeceği hüküm altına alınmıştır[124].

Anayasa, devletin yapısını, kuruluşunu, devlet iktidarı karşısında bireysel özgürlükleri düzenler bu bağlamda kanunları, kanun hükmünde kararnameleri TBMM iç tüzüğünü ya da bunların madde ve hükümlerini biçim ve esas yönünden inceler ve denetler[125].

Anayasa yargısı, yapılan düzenleme ile yalnızca belli kişi ya da makamlara ve sıkı koşullara bağlı olmaktan çıkıp, kanunlardan doğrudan etkilenenlere hak

---

[122] Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 35.
[123] Volkan Erdoğdu,"Vergi Uyuşmalıklarında Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu", İSMMO Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran, 2013, s.99.
[124] Gamze Gümüşkaya, "Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları", M.Ü. hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 7, Sayı 3-4, s.33-34 .
[125] Erdoğan Teziç, *Anayasa Hukuku*, 13. Baskı, İstanbul, 2009, s.8 .

tanımıştır. Mevcut durumda, bu kişiler halen kanunların ve kanun hükmünde kararnamelerin Anayasa'ya aykırılığını ileri süremezler. Ancak söz konusu ilişkinin edilgen tarafını oluşturan yani kanunlardan doğrudan etkilenenler, Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un belirtildiği üzere" kamu gücüyle ortaya çıkan işlem eylem ve ihmaller nedeniyle temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiği iddiasıyla" bireysel başvuruda bulunabilirler[126].

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru, Avrupa İnsan hakları Sözleşmesi ile evrensel insan hakları standartları açısından da önem arz etmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Türk Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkını etkin bir iç hukuk yolu kabul etmesi halinde, kendine yapılan doğrudan başvuruları, iç hukuk yollarının tüketilmemesi gerekçesi ile reddedebilecektir[127].

Anayasanın 73. Maddesinin 3. Fıkrasına göre "Vergi, resim, harç, ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." Böylece verginin yasallığı ilkesi sağlanmış olup, Vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunlukları dava yolu veya itiraz yolu ile belli kişi ve makamlara verilmiştir[128]. İptal davası ile söz konusu kanun ya da kural Anayasa'ya aykırılık gerekçesi ile AYM'nce yargısal denetimi sağlanabilir. Dava açma yetkisi yalnızca;

- Cumhurbaşkanı'na,
- İktidar ve Ana muhalefet partisi Meclis Grupları'na,
- TBMM üye tam sayısının en az beşte birine tanımlanmıştır[129].

Dolayısıyla vergi mükellefleri doğrudan etkileniyor olsalar dahi herhangi bir vergi yasası ya da maddesi ile ilgili konudan ötürü AYM'ye iptal davası açmaları hukuken mümkün değildir[130].

İtiraz yolu ile denetim ise mahkemelerde görülmekte olan bir vergi davası sırasında, taraflardan birinin uyuşmazlığın çözümünde uygulanacak kanun ya da bir

---

[126] Gümüşkaya, *a.g.m*, s.35.
[127] Altan Alparslan, "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru", Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2011, s.256.
[128] Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara, 2013, s.534.
[129] Anayasa'nın 150. Mad. Ve 2949 Sayılı Kanunun 20. Mad.).
[130] Ş.Kızılot, Z.Kızılot, *a.g.e.*, s.535.

hükmün Anayasa'ya aykırılığı denetlenmesidir. İtiraz yoluna başvurulabilmesi için

- Halen mahkemece yürütülen bir davanın olması
- İtiraz yoluyla denetime konu olacak kuralın o davada uygulanacak kural olması
- Uygulanacak kuralın Anayasa'ya aykırı görülmesi kanısına varılmasıdır[131].

Dolaylı bir denetim yolu olan itiraz yolu ile denetim vergi davasını esastan çözmeye yetkili mahkeme, Anayasa'ya aykırılık sorunu ile karşılaştığında, bu konuda karar veremez. Davayı durdurup, konuyu bekletici sebep sayıp AYM'ye gönderir ve AYM'nin vereceği karar davayı esas yönünden sonuçlandırır[132]. Bu yargısal denetim yöntemi, yalnızca görülmekte olan davada uygulanan hüküm hakkında işlem yapması sebebiyle dar kapsamlı, ilgili kanunun uygulandığı davada taraf olan herkes tarafından ve her zaman işletilebilmesi sebebiyle de geniş kapsamlı kabul edilebilir[133].

### 2.1.3 Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Süreci

Anayasa'nın 148. maddesinin ilk fıkra hükmünde yapılan değişiklikle Anayasa Mahkemesinin görev ve yetkileri arasına bireysel başvuruların karara bağlanması da eklenmiştir. Anayasa'nın 148. ve 6216 sayılı Kanun'un 45. maddesine göre; herkesin, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, AİHS kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabileceği, başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olmasının şart olduğu, bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamayacağı, bireysel başvuruya ilişkin usul ve esasların kanunla düzenleneceği hükme bağlanmıştır. Anayasa Mahkemesi, 23.09.2012 tarihinden itibaren bireysel başvuruları kabul etmeye başlamıştır[134].

6216 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45 ila 47. Maddelerinde açıklanmış olunan bireysel başvuru için

---

[131] Ş.Kızılot, Z.Kızılot, *a.g.e.*, s.538
[132] Erdal Sönmez, Garip Ayaz, *Vergi Yargısı*, 1. Baskı, Ankara, 1999, s.35
[133] Ş.Kızılot, Z.Kızılot, *a.g.e.*, s.539
[134] 5982 Sayılı Kanun

maddi şartlar şu şekilde sıralanmıştır; bunlar kanunda öngörülmüş iç hukuk yollarının tamamının tüketilmiş olması, başvuru tarihi itibariyle ihlalin güncel olması ve kanunda belirtilen süresi içinde başvurunun gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

#### 2.1.3.1 Başvurunun Güncel Olması Ve Kişisel Bir Hakkın Doğrudan Etkilenmesi İlkesi

Buna göre Bireysel başvuru yoluna, yalnızca temel hakkın ihlalinden şahsen mağdur durumunda bulunan kişi gidebilecektir[135]. Burada amaçlanan durum bireysel başvuru denetim mekanizmasının kanunların, nesnel özelliğinden dolayı daha sınırlı alanlarda ve somut olaylara ilişkin işletilmesini sağlamaktır. Bunun yanında 6212 sayılı Kanun'un 45. Maddesinin 1. Fıkrasında ki "herkes" ibaresi ile fiili ehliyeti olup olmadığına bakılmaksızın (vergi ödeme gücüne sahip olan her "vergi yükümlüsü" ile "vergi ödevlileri" bireysel başvuru hakkına sahip olmaktadır.) AYM'ye başvurabilmektedirler[136].

Ancak yine aynı kanunun 2. Fıkrası ile de kamu tüzel kişilerinin (Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Vergi Dairesi Başkanlıkları vs.) bireysel başvuru yapması engellenmiştir.

Güncel olması ifadesi ile de hak ve özgürlük ihlalinin bireysel başvurunun yapıldığı esnada gerçekleşmesi, ileride doğması söz konusu bir potansiyel hak ihlali niteliği taşımaması gerektiği belirtilmektedir[137]. Bu hüküm İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde yer alan "mağdur sıfatının-niteliğinin bulunması" hükmüne karşılık gelmektedir. AİHM'e göre başvurucunun mağdur sıfatın taşıması için şikayet konusu işlem, eylem ya da ihmalden doğrudan etkilenmiş bulunması ve etkilenmenin güncel olması gerekmektedir[138].

Güncel bir hak ihlali sebebiyle yine ancak bu ihlalden doğrudan etkilenen

---

[135] Hüseyin Ekinci, Musa Sağlam, *66 soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru,* Ankara, 2012, s.24.
[136] Mualla Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 22. Baskı, Ankara, 2013, s.74.
[137] Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, 9. Baskı, Ankara, 2011, s.40.
[138] Gözübüyük, Gölcüklü, *a.g.e.*, s.41.

başvuru yapabilmektedir. Burada amaçlanan kanunların genel oluşu, nesnel ve bireysel olmayan özellikleri sebebiyle daha somut ve sınırlı alanlarda başvuruların yapılmasının sağlanmasıdır[139].

### 2.1.3.2 Kanun Yollarının Tüketilmiş Olması

Temel Anayasa hakkının ihlal edildiği iddiası, ilk önce bu alanda asıl görevli olan idari ve yargısal mekanizmaları gideremediği takdirde Anayasa Mahkemesine taşınabilmektedir[140].

Ulusal hukuk çerçevesince, kanun yollarının tüketilmesi hem biçim hem de esas yönünden gerçekleşmelidir. Esas yönünden kanun yollarının tüketilmesi, AİHS ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi bir hakkın kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne konması gerekmektedir. Kanun yollarının biçim yönünden tüketilmesi ise, ihlale neden olduğu ileri sürülen eylem, işlem, ya da ihmal için kanunda öngörülmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının yöntem, biçim, süre ve diğer koşullara (başvurunun karara bağlanması veya etkisiz olduğunun anlaşılması, başvurunun yetkili kişilerce yapılması gibi) uygun olacak şekilde bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olmasını gerektiğidir[141].

### 2.1.3.3 Bireysel Başvuru Süresi

6216 sayılı Kanun'un geçici 1. Mad. belirtildiği üzere 23.09.2012 tarih itibariyle kesinleşen kararlar için Anayasa mahkemesine bireysel başvuru yolu söz konusudur. Bu tarih öncesi kesinleşen kararlar için Anayasa Mahkemesi zaman yönünden yetkisizlik kararı verecek ve reddedilecektir[142]. Ayrıca yine aynı kanunun 47. Maddesinin 5 numaralı fıkrasına istinaden, bireysel başvurunun kanunlarda

---

[139] Bertil EmrahOder, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda (Anayasa Şikayeti) Etkin ve Etkili Kullanım Sorunları", Bireysel Başvuru "Anayasa Şikayeti", HUKAB Sempozyum Serisi 1 İçinde, Der. Musa Sağlam, Ankara, 2011, s.96.
[140] Ekinci, Sağlam, *a.g.e.*, s.24.
[141] Gözübüyük, Gölcüklü, *a.g.e.*, s.68.
[142] 30.03.2001 tarih 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun

zorunlu idari ve yargısal başvuru yolları öngörülmüşse bu yolların tamamının tüketildiği tarihten itibaren 30 gün içinde yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte haklı bir mazeret sebebiyle süresi içinde başvuruda bulunamayanlar mazeretlerini belgelemek suretiyle mazeretin kalktığı tarihten itibaren 15 günlük bir süre tanınmıştır.

Bu süre AİHM ise iç hukuk yollarının tüketilmesini takip eden altı ay olarak öngörmüştür (AİHM madde 35/1).

### 2.1.3.4 Bireysel Başvuru Usulü

6216 sayılı Kanun ve 12.07.2012 tarih ve 28351 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan kanuna dayanarak hazırlanan AYM iç tüzüğünde 59. Maddeden 84. Maddeye kadar bireysel başvuru yöntemi düzenlenmiştir. Ayrıca 6216 sayılı Kanun'un 75. maddesinin 8. fıkrasına göre, "*2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (l) sayılı tarifenin "A) Mahkeme Harçları" başlıklı bölümünün ilk cümlesine "yargı konularında" ibaresinden sonra gelmek üzere ", Anayasa Mahkemesine bireysel başvurularda" ibaresi ve "l- Başvurma harcı" başlıklı fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.*" Böylece 69 Seri No.lu Harçlar Genel Tebliğine göre, 2019 yılı için Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru harcı 364,60 TL olarak belirlenmiştir.

Bireysel başvuru şahsen yapılacağı gibi temsilci ile de gerçekleşebilmektedir. Başvuru formunun ilk bölümü açık kimlik bilgileri varsa temsilci ve/veya avukat bilgileri ile istenmektedir.

İkinci bölümde kamu gücünün ihlale neden olduğu iş eylem ya da ihmaline ilişkin vakaların tarihsel sıralamaya bağlı kalarak listelenmesi ve bireysel başvuru hakkı kapsamında ki haklardan hangilerinin ihlal edildiği gerekçe ve deliller ile birlikte açıklanması istenmektedir.

Yine başvurunun kabul edilebilir olması için güncel ve kişisel bir temel hakkın zarar gördüğünü ortaya koyan deliller talep edilmektedir.

Üçüncü bölümde başvuru yollarının tüketilmesi veya başvuru yolu

öngörülmemiş bir ihlalin öğrenildiği tarih kararı veren mahkeme/merci/makam ve tebliğ ya da öğrenme tarihi belirtilerek delileri ile ortaya konulmalıdır.

Son bölümde de kişinin talebini açıkça ortaya koyması istenmektedir (tedbir, bilirkişi incelemesi, tazminat vs).

### 2.1.4 Bireysel Başvurunun Kabul Aşaması Açısından İncelenmesi

Kabul edilebilirlik süreci söz konusu başvuruların yoğunluğunu azaltmak iş gücü kaybını en aza indirmek amacıyla dava esastan incelenmeye başlamadan kabul edilebilirlik kriterleri taşımayan başvuruları elemek amacıyla oluşturulmuş mekanizmadır. Bu amaçla da Anayasa Mahkemesi Genel kurulunca hazırlanan iç tüzük uyarınca daha az sayıda üyeden oluşan Komisyonlar kurulmuştur[143].

Başvurular öncelikle idari inceleme aşamasından geçirilerek iç tüzüğün 66. Maddesi uyarınca başvuru formu ve eklerinde herhangi bir eksikliğin olup olmadığı değerlendirilir ve varsa eksiklik başvurucuya bildirilerek 15 günü geçmemek üzere kesin süre verilir. Süre sonunda da eksiklerin giderilmemesi durumunda Komisyonlar Baş raportörünce idari yönden ret kararı verilir. Tevdiğ tarihinden itibaren ise 7 günlük itiraz süresi bulunmaktadır. İdari incelemenin ardından komisyonlarca yürütülen kabul edilebilirlik incelemesinde;

- Başvuru mükerrer olup olmadığı,
- Kişi, yer, zaman ve konu itibarıyla mahkemenin yetkine girip girmediği,
- Başvuru yollarının tüketilip tüketilmediği ve başvurunun açıkça dayanaksız olup olmadığı,
- Başvurunun hakkın kötüye kullanımını teşkil edip etmediği, önemli bir zararın bulunup bulunmadığı

[143] Ali Rıza Çoban, *"*Yeni Anayasa Mahkemesi Kanununun Mahkemenin İş Yüküne Etkisi Açısından Değerlendirilmesi*"*, Bireysel Başvuru "Anayasa Şikayeti, Editör: Musa Sağlam, HUKAB, Ankara, 2011 s. 171)

- Başvurunun anayasal açıdan önemi ayrı ayrı değerlendirilir[144].

### 2.1.5 Anayasa Mahkemesi Kararlarının Hukuki Gücü

Anayasa Mahkemesine yapılan kanuni düzenleme ile Bireysel Başvuru hakkı tanınmış olmakla birlikte nasıl bir karar vereceğine yönelik açık bir hüküm getirilmemiştir. Anayasanın 148. Maddesinin son fıkrasına göre "Anayasa Mahkemesi Anayasa ile verilen diğer görevleri yerine getirir" denilmekte ve usul ve esasla ilişkin kanuni düzenleme yapılmadığından bireysel başvuru yoluna ilişkin hukuki güvence zayıflatılmıştır[145].

6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunun 50. Maddesi bireysel başvuru kararları esastan yapılan inceleme sonucunda hakkın ihlal edildiği ya da edilmediği şeklinde olacaktır.

Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru sonucu hak ihlali kararı vermesi halinde "…ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması amacıyla yapılması gerekenlere hükmedilir." hükmü gereği söz konusu ihlal bir mahkeme kararı sonucu ise yeniden yargılama yapılması amacıyla ilgi mahkemeye havale edilir. Yada yeniden yargılamada hukuki yarar bulunmaması halinde başvurucu lehine tazminata hükmedebilir[146]. Ancak yerindelik denetimi yapamaz, yani bir üst merci gibi bir önceki mahkemenin ya da idarenin yerine karar veremez.

Mahkemenin esas hakkındaki kararları ilgiliye ve Adalet Bakanlığına tebliğ edilir, internet sayfasında yayınlanır. Ancak Anayasanın 153. Maddesinin son fıkrasında belirtildiği üzere Anayasa Mahkemesi kararlarının Resmi Gazetede hemen yayınlanır hükmünün aksine, hangi kararların yayınlanıp hangilerinin yayınlanmayacağı iç tüzükte düzenlenmiştir[147].

Esas inceleme başvuranın hakkının ihlal edilmediği yönünde ise, başvurunun

---

[144] Hüseyin EKİNCİ "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Kabul Edilebilirlik Kriterleri ve İnceleme Yöntemi Anayasa Yargısı" 30 (2013) s.164

[145] İbrahim Şahbaz, "Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru ve sorunlar" Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2011,s.83

[146] Adnan Deynekli, "Yargıtayın Anayasa Şikayetine Bakışı" HUKAB Sempozyum Serisi, Der Musa Sağlam, Ankara, 2011 s.84.

[147] Deynekli *a.g.m* S.87

reddine karar verilir. Bunun yanında 6216 sayılık kanunun 51. Maddesine istinaden de caydırıcılık oluşturması amacıyla, bireysel başvuru hakkının açıkça kötüye kullanıldığı tespiti halinde mahkeme giderlerinin yanında 2.000,00TL disiplin cezası getirilmiştir[148].

## 2.2 Vergi Hukuku Bağlamında Bireysel Başvuru

Vergi uygulamalarında doğrudan etkilenenlerin yani vergi ödevlileri ve vergi dairelerinin vergi kanunlarına itiraz yada Anayasaya uygunluğunu denetleye yönelik herhangi bir yolu olmadığı gibi bu yetki belli kişi ya da makamlara tanınmış ve sıkı koşullara bağlanmıştır. Vergilendirmeden doğrudan etkilenen taraflar halen kanunların ve kanun hükmünde kararnamelerin Anayasa'ya aykırılığına dair itirazda bulunamazlar. Ancak 23.09.2012 tarihinde getirilen düzenleme ile Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'unda ifade edildiği gibi "kamu gücüyle ortaya çıkan işlem eylem ve ihmaller nedeniyle temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiği iddiasıyla" bireysel başvuruda bulunabilirler.

### 2.2.1 Vergilendirme İlkesi

Vergilendirme yetkisi, devlet hükümdarlığı üzerindeki egemenlik gücünü kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir. Bu yetki, devletin mali alanda sahip olduğu yetkilerin en önemlilerinden birisidir. Çünkü devletin egemenliğini devam ettirebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu yüzden, devletin sahip olduğu kamusal hizmetleri yerine getirebilmesi için vergilendirme yetkisini kullanarak bunu finanse etmesi gerekmektedir[149].

Vergilendirme yetkisi dar anlamda kamusal harcamaları devletin vergiler yoluyla karşılaması iken geniş anlamda ise devletin gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyacağı her türlü mali yükü ifade etmektedir[150]. Dolayısıyla bu denli bir güç çağdaş demokrasilerde Anayasadan temel alır. Vergi, özü itibariyle mülkiyet hakkına yönelik

[148] Tuğçe Akdemir, "Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu, TBB Dergisi 2014 s.265
[149] Nami Çağan,: *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 3
[150] Çağan *a.g.e.* s.4

bir sınırlama getirdiği için, vergiden birinci derecede etkilenen hakkın, mülkiyet hakkı olduğu söylenebilir. Cebir gücüyle toplanan vergiyle özel mülkün bir kısmı devlete aktarılmaktadır. Anayasal ilkeler açısından esas olan, mülkiyet hakkına vergiyle ne kadar müdahale edileceğidir. Dolayısıyla Anayasamızda da vergilendirme yetkisi, kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile sınırlandırılmıştır[151]. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan vergileme ilkelerine göre: Vergi yasa ile konulur ve alınır. Vergi mükellefin mali gücüne göre alınır. Vergi yükü belirli kişilere ya da toplumsal kesimlere yüklenmeyip ülkede yaşayan kişilerin tümüne eşit olarak dağıtılır. Ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla getirilen muafiyet ve istisnalar vergilemede eşitlik ilkesinin istisnalarını oluşturmaktadır. Maliye politikasının sosyal amacı gereği, vergi yükü adil ve dengeli olarak dağıtılır. Vergi gelirleri bütçe ile kamu giderlerine tahsis edilir.

Bu ilkeler neticesinde, vergi kanunları kişiye uygulanırken bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin gözetilmesi gerekir. Bu hakların ihlali neticesinde bireysel başvuru hakkının doğması muhtemeldir. Bu araştırma kapsamında AİHM'ye açılan davalara bakıldığında vergi kanunlarının uygulanması sırasında kişi hürriyeti ve güvenliği, adil yargılanma hakkı, temel hak ve hürriyetlerin korunması, eşitlik hakkına ilişkin ihlallerin olduğu görülmektedir[152].

### 2.2.2 Vergilendirme Alanında Bireysel Başvuruya Konu Olabilecek Haklar

Yukarıda kısaca özetlenen vergilendirme ilkeleri ile vergi kanunları kişiye uygulanırken bireyin temel hak ve özgürlüklerinin gözetilmesi gerekmektedir. Bu hakların bir veya birkaçının ihlali bireysel başvuru hakkının doğmasına yol açabilir. Bu açıdan bakıldığında da AİHM'ye açılan davalar vergi kanunlarının uygulanması

[151] Şehnaz Gerek,Ali Rıza Aydın, *Anayasa ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005, s. 149-150.

[152] Billur Yaltı, ''Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi ''Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu'', Danıştay ve Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu Danıştay Yayınları No:83 11 Mayıs 2012 Ankara, s.50

sırasında kişi hürriyeti ve güvenliği, adil yargılanma hakkı, temel hak ve hürriyetlerin korunması, eşitlik haklarına ilişkin ihlaller sonucu gerçekleştiği görülmektir[153].

### 2.2.2.1 Mülkiyet Hakkı

Anayasamızda Mülkiyet Hakkı 35. maddede şu şekilde ifade edilmektedir: "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz." Vergilendirme ve mülkiyet ilişkisi de bireyin mülkiyet hakkına müdahale olarak düşünülebilir ve bireyin sahip olduğu mal varlığı alınan vergi oranında eksilmektedir[154]. Mülkiyet hakkı üzerinde ki vergilendirme ve bunun meşruluğu belirli ve öngörülebilir vergi kanunları olduğu sürece söz konusu olacaktır[155].

### 2.2.2.2 Adil Yargılanma Hakkı

Adil Yargılanma hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesi ile uyumlu hale getirilen Anayasamızın 36. maddesinde "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz." şeklinde hükmetmektedir.

"Suç isnadı" bir yandan devlet hazinesinin kaybını önlemek ve söz konusu olabilecek vergi ziyanını telafi etmek diğer yandan da vergi mükellefi açısından kamu düzeninin bozulmasını önlemek ve bozulan kamu düzeninin yeniden tesis etmek şeklinde değerlendirilmelidir[156].

Dolayısıyla Anayasamızda tanımlanan Hak Arama Hürriyeti, hem vergi yükümlüsü hem de idare açısından adil yargılanma hakkına sahip olduğunun kabulüdür[157].

---

[153]Yaltı, *a.g.m.*,49
[154] Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayımı, İstanbul 2006,s.49.
[155] Yaltı *a.g.e*, s.73.
[156] Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku* Ekin Kitapevi Bursa, 2005 s.23.
[157] Akdemir *a.g.e*. s.272.

### 2.2.2.3 Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti

Yurt dışına çıkış hakkında Anayasanın 23. maddesinde " herkes yerleşme ve seyahat etme hürriyetine sahiptir" hükmü ile yine aynı maddenin 3. Fıkrasında "vatandaşların yurt dışına çıkma hürriyeti, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabilir" denilmektedir. Yine İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmenin 4. EK Protokolünün "Serbest Dolaşım Özgürlüğü" başlıklı 2. Maddesine göre herkesin özgürce seyahat edebileceği ve bu hakkın ancak "ulusal güvenlik, kamu emniyeti, kamu düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlık ve ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda zorunlu tedbirler olarak ve yasayla öngörülmüş sınırlamalara tabi tutulabilir" denilmektedir. Bu hususta vergi borcundan dolayı bir kişiye yurt dışına çıkış yasağının konulması bu hükme aykırı olacaktır. Bu gerekçelerden dolayı da 5682 sayılı Pasaport Kanununun 22. Maddesindeki "vergiden borcu olduğu pasaport vermeye yetkili bildirilenlere" ifadesi Anayasa Mahkemesi kararıyla çıkartılmıştır[158]. Buda mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakları dışında vergi ilişkisine bağlı ihlaller kapsamında bireysel başvuruya konu olabilecektir.

### 2.2.2.3 Ayrımcılık Yasağı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 14. maddesi "Ayrımcılık Yasağı" başlığı taşır ve yine İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmenin ek 12 numaralı Protokolünün "Ayrımcılığın genel olarak yasaklanması" başlıklı 1. Maddesine göre vergilendirmede ayrımcılığa uğradığını düşünen mükellef Anayasa Mahkemesine doğrudan başvurabilecektir[159].

[158] Billur Yaltı, "Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı", TBB Dergisi, sayı 66 2006, s.95
[159] Akdemir *a.g.e*, s.276

### 2.2.3 Anayasa Mahkemesince Bireysel Başvuruya İlişkin Örnek Olaylar

Anayasa Mahkemesine yapılan başvurular tarihsel açıdan yeni bir olgu olması ve bireysel başvuru için iç yargı yollarının tamamını tüketilmesi ile yapılabilir olması sebebiyle şu ana kadar vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yapılan bireysel başvuruların esasına ilişkin verilmiş ve Resmi Gazetede yayımlanmış çok fazla karar bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesinin resmi internet sitesinde ki "Kararlar Bilgi Bankası" başlığı altında bu çalışmaya örnek olabilecek olaylar derlenmiştir ve aşağıda sıralanmıştır.

İ.O.Y.'ın Başvurusu:

- Başvurunun Konusu: Başvurucu, Asliye Ceza Mahkemesinde 4/1/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine muhalefetten yargılanarak cezalandırılmıştır. Başvurucunun müdürü olduğu şirkete verilen vergi ziyaı cezasının iptali için Vergi Mahkemesine açılan dava ise kabul edilmiş ve verilen karar, Danıştay tarafından onanmıştır. Danıştay'ın kararına istinaden Asliye Ceza Mahkemesine üç defa yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunan başvurucunun talepleri, sonuncusu 19/10/2012 tarihinde olmak üzere, Mahkemece reddedilmiştir.
- İnceleme ve Gerekçe: AYM gerekçesinde "Bireysel Başvurularda Anayasa Mahkemesinin yetkisinin zaman bakımından başlangıcı 23/9/2012 tarihi olup, Mahkeme, ancak bu tarihten sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılan bireysel başvuruları inceleyebilecektir. Bu açık düzenlemeler karşısında, anılan tarihten önce kesinleşmiş nihai işlem ve kararları da içerecek şekilde yetki kapsamının genişletilmesi mümkün değildir." Kararı ile kanuni düzenlemenin yapıldığı 23.09.2012 tarihinden önce kesinleşmiş kararlar için yetkisizlik kararı vermektedir.
- Hüküm: Başvurunun, "zaman bakımından yetkisizlik" nedeniyle kabul edilemez olduğuna, yargılama giderlerinin başvurucu üzerinde bırakılmasına, 5/3/2013 tarihinde oy birliğiyle karar verildi. (AYM, Bireysel Başvuru, Başvuru Numarası: 2012/829)

D. N. Turizm Ltd. Şti. Başvurusu:

- Başvurunun Konusu: Habur Gümrük Müdürlüğünce tesis edilen işlemin iptali talebiyle açılan davanın süre aşımı yönünden reddedilmesi nedeniyle Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin.
- İnceleme ve Gerekçe: İlgi şirket adına başvurucu, idarenin eksik vergi tahsilatına ilişkin bildirimin işlemine karşı başvuru yolları ve süreleri hakkında bilgi vermediğini iddia etmiştir. İdarenin işlemleri nedeniyle hangi süreler içinde, hangi kanun yollarına başvurulacağının bildirilmesi gerektiğini, bu hükme uyulmaması hâlinde sürenin hiç başlamayacağına dair Yargıtay Ceza Genel Kurulu içtihadı bulunmasına rağmen açtığı davanın, yanlış mercie başvurularak dava açma süresinin geçirildiğinden bahisle reddedildiğini belirterek mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

  AYM gerekçeli kararında "Yapılan inceleme neticesinde Anayasa'nın 40. maddesinde yer alan ve idari işlemlerde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilerine başvuracağının ve bunun sürelerinin belirtilmesinin zorunlu olduğu kuralına rağmen dava konusu edilen işlemde bu hususlara yer verilmediği belirlenmiş.

  Yargılama esnasında Anayasa'nın 40. maddesinde yer alan ve idari işlemlerde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilerine başvuracağının ve bunun sürelerinin belirtilmesinin zorunlu olduğu kuralına rağmen dava konusu edilen işlemde İlk Derece Mahkemesi tarafından bu iddianın değerlendirilemediği ayrıca Danıştay Yedinci Dairesince de ayrı bir değerlendirme yapılmayarak İlk Derece Mahkemesi kararına atıf yapılmak suretiyle temyiz isteminin ve daha sonra karar düzeltme talebinin reddedildiği belirlenmiş.

  Bu nedenle yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvurucunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna

varılmıştır.” denilerek bireysel başvuruyu yapanın adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

- Hüküm: Başvurucunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine İhlal ve ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere kararın bir örneğinin Diyarbakır Vergi Mahkemesine gönderilmesine

  Yargılama giderinin başvurucuya ödenmesine,

  Ödemelerin, kararın tebliğini takiben başvurucunun Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına; ödemede gecikme olması hâlinde bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal faiz uygulanmasına karar vermiştir.(AYM, Bireysel Başvuru, Başvuru Numarası: 2013/3963)

E.T.Y.İ. A.Ş. Başvurusu:

- Başvurunun Konusu: Başvurucu, Asliye Ceza Mahkemesince hakkında tarh edilen katma değer vergisi (KDV) ve vergi ziyaı cezasına ilişkin açtığı iptal davasının beş yıldan fazla sürdüğünü ve sonunda reddedildiğini, bu nedenle Anayasa’nın 10., 36. ve 73. maddelerinde tanımlanan haklarının ihlal edildiğini ileri sürerek, ihlalin tespitiyle vergi ziyaı cezalı KDV tarhiyatı nedeniyle uğradığı maddi zararın tazminine karar verilmesini talep etmiştir.
- İnceleme ve Gerekçe**:** Mahkeme başvurucunun Anayasanın 36. maddesi kapsamında adil yargılanma hakkının ihlal edildiği yönündeki iddialarının “açıkça dayanaktan yoksun olması” nedeniyle kabul etmemiştir. Ancak başvurucunun yurt dışında yaptığı reklam pazarlama işlemlerinden dolayı KDV beyanname sorumluluğu ve ortaya çıkan uyuşmazlıkla alakalı olarak derece mahkemelerce herhangi bir ayrı araştırmaya gidilmeksizin yapılan incelemenin beş yılı aştığı belirlemiştir. Bu sürenin de dört yılı aşkın sürenin kanun yolunda geçmiş olması sebebiyle şikâyete konu yargılamada makul olmayan bir gecikmenin olduğunu belirtmiştir.

AYM gerekçeli kararında "6216 sayılı Kanun'un 'Kararlar' kenar başlıklı 50. maddesinin (2) numaralı fıkrası hükmünde "Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvurucu lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir.' Bahisle Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği yönünde karar vermiştir.

- Hüküm**:** Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında adil yargılanma hakkının ihlal edildiği yönündeki iddialarının "açıkça dayanaktan yoksun olması" nedeniyle kabul edilemez olduğuna,

  Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği yönündeki iddiasının kabul edilebilir olduğuna,

  Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine,

  Başvurucunun, tarh edilen KDV ve vergi ziyaı cezasından dolayı uğradığını ileri sürdüğü maddi zararının tazmini talebinin reddine,

  Yargılama giderinin başvurucuya ödenmesine,

  Ödemelerin, kararın tebliğini takiben başvurucunun Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına; ödemede gecikme olması halinde, bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal faiz uygulanmasına, 08/5/2014 tarihinde oy birliğiyle karar vermiştir (AYM, Bireysel Başvuru, Başvuru Numarası: 2013/596).

H.Ö.'ün Başvurusu:

- Başvurunun Konusu: Başvurucu, adına vergi ve vergi cezası salınması nedeniyle kanun önünde eşitlik ve mülkiyet haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüş, tazminat talep etmiştir.
- İnceleme ve Gerekçe: Başvurucu, Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğünün 8/10/2008 tarihli yazısında kantin kiralama işlemlerinin katma değer vergisinden istisna edildiğinin valiliklere bildirildiğini, emsal mahkeme kararlarında katma değer vergisi tarhiyatı işlemlerinin iptal edildiğini, vergi ve vergi cezası borcu nedeniyle aracının ve gayrimenkulünün haczedildiğini belirterek Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesinin ve 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş, tazminata hükmedilmesine karar verilmesini istemiştir.

  AYM gerekçesinde "bireysel başvuru konusu olayın; derece mahkemeleri önünde dava konusu yapılmış ise "olay veya olgunun kanıtlanması, delillerin değerlendirilmesi, hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması ile derece mahkemelerince uyuşmazlıkla ilgili varılan sonucun esas yönünden adil olup olmadığı"nın değerlendirilmesi istenemez demektedir. Bunun tek istisnası, derece mahkemelerinin tespit ve sonuçlarının adaleti ve sağduyuyu hiçe sayan tarzda açık bir keyfilik içermesi ve bu durumun kendiliğinden bireysel başvuru kapsamındaki hak ve özgürlükleri ihlal etmiş olmasıdır. Bu çerçevede, kanun yolu şikâyeti niteliğindeki başvurular bariz takdir hatası veya açıkça keyfilik bulunmadıkça Anayasa Mahkemesince esas yönünden incelenemez."

  AYM dava dosyasında yaptığı inceleme ile de Balıkesir Vergi Mahkemesinin ödeme emrinin dayanağını teşkil eden ihbarnamelerin başvurucuya usulüne uygun bir şekilde tebliğ edildiğini, uzlaşma görüşmelerinin sonuçsuz kalması üzerine düzenlenen tutanağın başvurucuya tebliğ edilmesine rağmen dava açılmadığını ve sonuç olarak kamu alacağının usulüne uygun kesinleştiği gerekçesiyle ödeme emrine karşı açılan davayı reddettiğini belirlemiştir. Bu sebeplerden dolayı da başvurucu tarafından ileri sürülen iddialarının kanun yolu şikâyeti

niteliğinde olduğu, derece mahkemesi kararının açık bir keyfilik de içermediği anlaşıldığından başvurunun bu kısmının, diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin "açıkça dayanaktan yoksun olması" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir.

- Hüküm**:** Başvurunun, "açıkça dayanaktan yoksun olması" nedeniyle kabul edilemez olduğuna,

  Yargılama giderlerinin başvurucu üzerinde bırakılmasına oy birliğiyle, 14/1/2014 tarihinde karar verildi.(AYM, Bireysel Başvuru, Başvuru Numarası: 2013/2420)

V. B. A. Ş. Başvurusu:

- Başvurunun Konusu: Başvurucu, motorlu taşıtlar vergisinin (MTV) tahsili amacıyla adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı açtığı davanın reddedilmesi nedeniyle, Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş, tazminat talebinde bulunmuştur.
- İnceleme ve Gerekçe**:** Vergi dairesi tarafından, 06 AL 086 plaka numaralı 1959 model taşıtın 2006, 2007, 2010, 2011 yıllarına ait MTV'nin tahsili amacıyla başvurucu adına ödeme emirleri düzenlenmiştir.1959 model aracın trafik kayıtlarına göre 1961 yılından beri trafik tescilinde "V. C." adına kayıtlı olduğunu, bu şirketin isminin kendi ismiyle benzerlik gösterdiğini, kendisinin ise 1988 yılında Türkiye'de faaliyete başladığını, 1980 sonrasında başlayan vergi numarası uygulamasında isim benzerliği nedeniyle hata yapılmış olabileceğini, bu iddialarının Mahkemece karşılanmadığını, verilen kararın eksik incelemeye dayandığını ve kararın gerekçesiz olduğunu belirterek, Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş, tazminat talebinde bulunmuştur.

  AYM gerekçesinde "Başvurucu tarafından ileri sürülen iddiaların kanun yolu şikâyeti niteliğinde olduğu, Derece Mahkemesi kararının bariz takdir hatası veya açık bir keyfilik de içermediği anlaşıldığından başvurunun bu

kısmının, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin "açıkça dayanaktan yoksun olması" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir." Diyerek başvuruyu kabul etmemiştir.

- Hüküm**:** Başvurunun "açıkça dayanaktan yoksun olması" nedeniyle kabul edilemez olduğuna,

  Yargılama giderlerinin başvurucu üzerinde bırakılmasına, oy birliğiyle,10/6/2015 tarihinde karar verildi.(AYM, Bireysel Başvuru, Başvuru Numarası: 2013/2041)

Anayasa Mahkemesine Vergi Uyuşmazlıkları sebebiyle yapılan diğer başvurular ve sonuçlarına ilişkin özet tablolar tarafımca hazırlanmış olup tablo 2 içeriği veriler Anayasa Mahkemesinin http://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr internet adresinden derlenmiştir.

**Tablo 2:** Vergi Uyuşmazlıkları sonucu Anayasa Mahkemesine başvuru yapılmış örnek olaylar

| | **BAŞVURU KONUSU** | **İNCELEME SONUÇLARI** | | |
|---|---|---|---|---|
| **Başvuru No** | **Özet** | **Hak ve Özgürlük** | **Sonuç** | **Hüküm** |
| 2015/5293 | Başvuru, indirimli özel tüketim vergisi uygulandığı dönemde yapılan araç satışlarının muvazaalı olduğu gerekçesine dayanılarak resen üç kat vergi ziyaı cezalı özel tüketim vergisi tarh edilmesi nedeniyle ayrımcılık yasağı bağlamında mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Ayrımcılık yasağı | İhlal | Yeniden yargılama |
| 2014/4025 | Başvurucu, maaş bordrosunda belirtilen özel hizmet tazminatı oranının %145'ten %75'e düşürülmesi üzerine Ankara 8. İdare Mahkemesinde açtığı iptal davasının reddedildiğini, yargılamanın makul sürede sonuçlandırılmadığını belirterek, mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüş ve tazminat talep etmiştir. | Makul sürede yargılanma hakkı | İhlal | Manevi tazminat |
| | | Mülkiyet hakkı | İhlal Olmadığı | Yok |

Tablo 2 devamı

| | **BAŞVURU KONUSU** | **İNCELEME SONUÇLARI** | | |
|---|---|---|---|---|
| **Başvuru No** | **Özet** | **Hak ve Özgürlük** | **Sonuç** | **Hüküm** |
| 2013/5949 | 1-12/2004 dönemi için tarh edilen vergi ziyaı cezalı gelir vergisinin tahsili için düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, Anayasa'nın 2. , 1 , ve 36. maddelerinde tanımlanan haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüş, tazminat talebinde bulunmuştur. | Mahkemeye erişim hakkı | İhlal | Yeniden yargılama |
| | | Silahların eşitliği ilkesi / çelişmeli yargılama ilkesi | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| 2014/7970 | Başvuru,vergi uyuşmazlığı nedeniyle idari işlemin iptali istemiyle açılan davanın süresinde açılmadığı gerekçesiyle reddedilmesinin mahkemeye erişim hakkını ihlal ettiği iddiasına ilişkindir. | Mahkemeye erişim hakkı | İhlal | Yeniden yargılama |
| 2014/12354 | Başvuru, fazladan alınan motorlu taşıtlar vergisinin ve gecikme zammının faiziyle birlikte tazmini istemiyle açılan davanın süre aşımı yönünden reddedilmesi nedeniyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Mülkiyet hakkı | Kişi Bakımından Yetkisizlik | Yok |
| | | Mahkemeye erişim hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |

Tablo 2 devamı

| | **BAŞVURU KONUSU** | **İNCELEME SONUÇLARI** | | |
|---|---|---|---|---|
| **Başvuru No** | **Özet** | **Hak ve Özgürlük** | **Sonuç** | **Hüküm** |
| 2013/1993 | Başvurucu, ihtirazi kayıtla verdiği gümrük vergisi beyannameleri üzerine fazladan tahakkuk ettirilerek ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin faiziyle birlikte geri verilmesi istemiyle açmış olduğu davada faiz talebinin reddedildiğini belirterek, Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş, tazminat talebinde bulunmuştur. | Mülkiyet hakkı | İhlal | Yeniden yargılama |
| 2013/5949 | Başvurucu, 1-12/2004 dönemi için tarh edilen vergi ziyaı cezalı gelir vergisinin tahsili için düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, Anayasa'nın 2. , 1 , ve 36. maddelerinde tanımlanan haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüş, tazminat talebinde bulunmuştur. | Mahkemeye erişim hakkı | İhlal | Yeniden yargılama |
| | | Silahların eşitliği ilkesi / çelişmeli yargılama ilkesi | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| 2014/12805 | Başvuru, cezalı vergi tarhiyatına karşı açılan davanın süre aşımından reddedilmesi nedeniyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Mahkemeye erişim hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |

Tablo 2 devamı

| | BAŞVURU KONUSU | İNCELEME SONUÇLARI | | |
|---|---|---|---|---|
| **Başvuru No** | **Özet** | **Hak ve Özgürlük** | **Sonuç** | **Hüküm** |
| 2014/10283 | Başvuru, vergi borcuna dayalı olarak motorlu taşıtın haczedilerek satılamamasına rağmen makul bir sürede iade edilmemesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir. | Mülkiyet hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| | | Gerekçeli karar hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| 2013/5660 | Başvurucu, ücretli olarak çalıştığı 2006-2009 yılları arasında ücret gelirinden olması gerekenden fazla gelir vergisi tevkifatı yapıldığını belirterek mülkiyet hakkı ve etkili bir hukuk yoluna başvurma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. | Kapsam dışı haklar | Konu Bakımından Yetkisizlik | Yok |
| 2014/1108 | Başvuru, okul kantini işletilmesi karşılığında okul aile birliğine ödenen kira bedellerinin katma değer vergisine tabi tutulması ve bu sebeple vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi tarh edilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Mülkiyet hakkı | Zaman Bakımından Yetkisizlik | Yok |

Tablo 2 devamı

| | BAŞVURU KONUSU | İNCELEME SONUÇLARI | | |
|---|---|---|---|---|
| **Başvuru No** | **Özet** | **Hak ve Özgürlük** | **Sonuç** | **Hüküm** |
| 2015/1927 | Başvuru, satış vaadi sözleşmesine konu taşınmazın vergi borcu yüzünden satılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Mülkiyet hakkı | İhlal Olmadığı | Yok |
| 2013/9505 | Başvuru, okul aile birliğinden kiralanan kantinin kirası için katma değer vergisi (KDV) tevkifatı yapılmadığı gerekçesiyle resen tarh edilen KDV ve kesilen vergi zıyaı cezası aleyhine açılan davaların reddedilmesi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlali iddiasına ilişkindir. | Mülkiyet hakkı | Zaman Bakımından Yetkisizlik | Yok |
| | | Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| 2013/4324 | Başvurucu, sahte fatura kullandığı iddiasıyla adına yapılan vergi ziyaı cezalı tarhiyata karşı açtığı davanın reddedildiğini ve yargılamanın makul sürede sonuçlandırılmadığını belirterek, Anayasa'nın 12. ve 36. maddelerinde düzenlenen haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. | Makul sürede yargılanma hakkı | İhlal | İhlalin tespiti |
| | | Adil yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |

Tablo 2 devamı

| | BAŞVURU KONUSU | İNCELEME SONUÇLARI | | |
|---|---|---|---|---|
| **Başvuru No** | **Özet** | **Hak ve Özgürlük** | **Sonuç** | **Hüküm** |
| 2013/2041 | Başvurucu, motorlu taşıtlar vergisinin (MTV) tahsili amacıyla adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı açtığı davanın reddedilmesi nedeniyle, Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş, tazminat talebinde bulunmuştur. | Adil yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| | | Gerekçeli karar hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| 2013/2264 | Başvurucu, hakkında tarh edilen katma değer vergisi (KDV) ve vergi ziyaı cezasına ilişkin açtığı davada verilen karar nedeniyle Anayasa'nın 18. , 36. ve 55. maddelerinde düzenlenen haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. | Makul sürede yargılanma hakkı | İhlal | İhlalin tespiti |
| | | Kapsam dışı haklar | Konu Bakımından Yetkisizlik | Yok |

Tablo 2 devamı

| | **BAŞVURU KONUSU** | **İNCELEME SONUÇLARI** | | |
|---|---|---|---|---|
| **Başvuru No** | **Özet** | **Hak ve Özgürlük** | **Sonuç** | **Hüküm** |
| 2013/1949 | Başvurucu, adına düzenlenen ödeme emrine karşı açtığı davanın reddedildiğini ve yargılamanın makul sürede sonuçlanmadığını belirterek, Anayasa'nın 2. , 12. , 17. , 2 , 35. ve 38. maddelerinde düzenlenen haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüş, maddi ve manevi tazminat talebinde bulunmuştur. | Makul sürede yargılanma hakkı | İhlal | İhlalin tespiti |
| | | Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| | | Adil yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| | | Mülkiyet hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |

Tablo 2 devamı

| | **BAŞVURU KONUSU** | **İNCELEME SONUÇLARI** | | |
|---|---|---|---|---|
| **Başvuru No** | **Özet** | **Hak ve Özgürlük** | **Sonuç** | **Hüküm** |
| 2013/8986 | Başvuru, yatırım teşviği kapsamında ithal edilen makinelerin icra yoluyla satılması nedeniyle teşviğin kaldırılarak vergi tahakkuk ettirilmesi üzerine tahakkuka karşı açılan davada verilen kararın adil olmaması ve yargılamanın makul sürede sonuçlandırılmaması nedenleriyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir. | Makul sürede yargılanma hakkı | İhlal | Manevi tazminat |
| | | Adil yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| 2013/4338 | Başvuru, cezalı vergi tarhına karşı açılan davanın reddedilmesinin adil yargılanma hakkını ihlal ettiği iddiasına ilişkindir. | Mülkiyet hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| 2014/505 | Başvurucu, fazladan yapılan vergi kesintisinin iadesi talebiyle açtığı davada verilen karar nedeniyle Anayasa'nın 2. , 35. , 36. ve 14 maddelerinde tanımlanan haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüş, tazminat talebinde bulunmuştur. | Mülkiyet hakkı | Başvuru Yollarının Tüketilmemesi | Yok |

Tablo 2 devamı

| | **BAŞVURU KONUSU** | **İNCELEME SONUÇLARI** | | |
|---|---|---|---|---|
| **Başvuru No** | **Özet** | **Hak ve Özgürlük** | **Sonuç** | **Hüküm** |
| 2014/6675 | Başvuru, soya yağı ithalatı işlemlerine ilişkin idarece yapılan cezalı ek vergi tahakkuklarının iptali istemiyle açılan davaların reddedilerek kesinleşmesi nedeniyle mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının, indirimli oran uygulanmasında idarenin hizmet kusuru oluştuğu iddiasıyla açılan davanın, sunulan hukuki belgeler muktezalar) ve argümanlar dikkate alınmaksızın reddedilmesi nedeniyle gerekçeli karar hakkının, davanın makul sürede tamamlanmaması nedeniyle makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir. | Gerekçeli karar hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| | | Makul sürede yargılanma hakkı | İhlal | Manevi tazminat |
| | | Ayrımcılık yasağı | Zaman Bakımından Yetkisizlik | Yok |
| 2014/6734 | Başvuru, vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi salınması işlemine karşı açılan davada hukuka aykırı ve gerekçesiz karar verilmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Adil yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| | | Gerekçeli karar hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |

Tablo 2 devamı

| | **BAŞVURU KONUSU** | **İNCELEME SONUÇLARI** | | |
|---|---|---|---|---|
| **Başvuru No** | **Özet** | **Hak ve Özgürlük** | **Sonuç** | **Hüküm** |
| 2014/13899 | Başvuru, haksız tahsil edildiği ileri sürülen gümrük vergilerinin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddi üzerine açılan davada uyuşmazlığın esasının incelenmemesi nedeniyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Mahkemeye erişim hakkı | İhlal | Yeniden yargılama |
| 2015/19152 | Başvuru, Türkiye İş Bankası A.Ş. Şubelerince başvurucular), çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak üzere kurulmuş olan Türkiye İş Bankası A.Ş. Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfına Vakıf) şubeler itibarıyla yapılan katkı payı ödemelerinin vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi sonucunda ücret olarak değerlendirilmesi dolayısıyla şubeler adına tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi zıyaı cezalarına karşı açılan davaların reddi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir. | Adil yargılanma hakkı | Süre Aşımı | Yok |
| 2015/13921 | Başvuru, vergi tarhiyatı ve cezalarının iptali istemiyle açılan davaların süre aşımından reddedilmesi nedeniyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Mahkemeye erişim hakkı | İhlal | Yeniden yargılama |

Tablo 2 devamı

| | **BAŞVURU KONUSU** | **İNCELEME SONUÇLARI** | | |
|---|---|---|---|---|
| **Başvuru No** | **Özet** | **Hak ve Özgürlük** | **Sonuç** | **Hüküm** |
| 2014/2328 | Başvuru, vergi cezasına karşı açılan iptal davasının, cezanın yasal şartları araştırılmadan, talep ve itirazlar dikkate alınmadan reddine karar verilmesi nedeniyle suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| 2014/431 | Başvurucu, "Vergi Usul Kanunu'na muhalefet" suçunu işlediği iddiasıyla yargılandığı davanın makul sürede sonuçlanmadığını belirterek, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş ve manevi tazminat talebinde bulunmuştur. | Makul sürede yargılanma hakkı | İhlal | Manevi tazminat |
| 2014/3538 | Başvuru, Habur Gümrük Müdürlüğünce tesis edilen işlemin iptali talebiyle açılan davanın süre aşımı yönünden reddedilmesi nedeniyle Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Gerekçeli karar hakkı | İhlal | Yeniden yargılama |
| 2013/4413 | Başvurucu, muhtasar beyanname üzerinden yapılan tahakkukun iptali istemiyle açtığı davaların reddedilmesi nedeniyle anayasal haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. | Mülkiyet hakkı | Zaman Bakımından Yetkisizlik | Yok |
| | | Adil yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |

Tablo 2 devamı

| | BAŞVURU KONUSU | İNCELEME SONUÇLARI | | |
|---|---|---|---|---|
| **Başvuru No** | **Özet** | **Hak ve Özgürlük** | **Sonuç** | **Hüküm** |
| 2013/7267 | Başvuru, meydana gelen kazaya ilişkin hazırlanan kolluk tutanaklarının emtianın zayi olduğunu kanıtlamak için yeterli kabul edilmeyerek tahakkuk ettirilen vergilere karşı açılan davanın reddedilmesinin adil yargılanma hakkını ihlal ettiği iddiasına ilişkindir. | Adil yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| 2014/3130 | Başvuru, vergi borcu nedeniyle hakkında yürütülen yargılamanın yenilenmesi taleplerinin reddedilmesi nedeniyle maddi ve manevi varlığının korunması, mülkiyet ve adil yargılanma hakları ile seyahat özgürlüğünün ihlal edildiği iddialarına ilişkindir. | Adil yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| 2014/11655 | Başvuru, vergi cezasının iptali istemiyle açılan davada vergi borcunun doğmasına neden olan maddi olaya dair ceza yargılaması sonucu verilen beraat hükmünün dikkate alınmaması ve gerekçesiz karar verilmesi nedenleriyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Adil yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| | | Gerekçeli karar hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| 2014/13344 | Başvuru, vergi cezasının iptali istemiyle açılan davada hatalı karar verilmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Adil yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |

Tablo 2 devamı

| | BAŞVURU KONUSU | İNCELEME SONUÇLARI | | |
|---|---|---|---|---|
| **Başvuru No** | **Özet** | **Hak ve Özgürlük** | **Sonuç** | **Hüküm** |
| 2012/73 | Başvurucu, engelli çocuğunun kullanması amacıyla satın aldığı motorlu araç için ödediği katma değer vergisinin tarafına iade edilmesi istemiyle yaptığı idari başvurunun reddedildiğini, idarenin bu işlemine karşı başvurduğu yargısal yollardan sonuç alamadığını belirterek, anayasal haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. | Mülkiyet hakkı | Zaman Bakımından Yetkisizlik | Yok |
| 2013/3914 | Başvuru, Habur Gümrük Müdürlüğünce tesis edilen işlemlerin iptali talebiyle açılan davaların süre aşımı yönünden reddedilmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Gerekçeli karar hakkı | İhlal | Yeniden yargılama |
| 2014/7044 | Başvurucu, Kızıltepe Vergi Dairesi Müdürlüğünce hakkında düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle 30/10/2006 tarihinde Mardin İdare Mahkemesinde açtığı davada, yargılamanın halen devam ettiğini ve makul sürede sonuçlandırılamadığını belirterek, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş ve tazminat talep etmiştir. | Makul sürede yargılanma hakkı | İhlal | Manevi tazminat |
| 2014/12553 | Başvuru, vergi borcuna ilişkin ödeme emirlerine karşı açılan davanın eksik inceleme sonucu reddedilmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Adil yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |

Tablo 2 devamı

| | **BAŞVURU KONUSU** | **İNCELEME SONUÇLARI** | | |
|---|---|---|---|---|
| **Başvuru No** | **Özet** | **Hak ve Özgürlük** | **Sonuç** | **Hüküm** |
| 2014/12553 | Başvuru, vergi borcuna ilişkin ödeme emirlerine karşı açılan davanın eksik inceleme sonucu reddedilmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Adil yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| 2014/72 | Başvurucu, ithal edilen eşyaya ilişkin gümrük kıymetinin eksik beyan edildiği gerekçesiyle yapılan cezalı vergi tahakkukuna karşı açılan davanın reddedilmesi suretiyle "aynı suçtan iki kez cezalandırılmama hakkı"nın ihlal edildiğini ileri sürmüştür. | Adil yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| 2013/2477 | Başvuru, nihai tüketicilerden satın aldığı otomobiller için "gider pusulası" düzenlenmediği gerekçesiyle kıyas yoluyla özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve buna ilişkin açılan davaların reddedilmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının suç ve cezaların kanuniliği ilkesiyle bağlantılı biçimde ihlal edildiği iddiasına ilişkindir | Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| | | Adil yargılanma hakkı (genel) | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |
| 2014/5357 | Başvuru, cezalı vergi tarhiyatına karşı açılan davada emsal kararlara aykırı şekilde davanın reddedilmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. | Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk | Yok |

## 2.1 Örnek Olay Sonuçlarının İncelenmesi:

Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı 12 Eylül 2010 yılında yapılan halk oylaması ile Anayasaya eklenmiş ve 23 Eylül 2012 de Bireysel Başvuruya ilişkin hükümlerin yürürlüğe girmesi ile alınmaya başlanan başvurulara ve alınan kararlara ilişkin sayısal veriler aşağıda incelenmektedir.

Tablo 3, Tablo 4, Tablo 5, Tablo 6, Tablo 7, Tablo 8 ve Tablo 9'un sayısal verileri Anayasa Mahkemesinin http://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr internet adresinden Eylül 2012 - Aralık 2018 tarihleri arasındaki verileri derlenerek tarafımca oluşturulmuştur.

**Tablo 3**:Bireysel Başvuru Sayıları

| | |
|---|---|
| Kabul Edilen Başvuru (ihlal olduğuna karar verilip esastan görüşülen) Sayısı | 2803 |
| Kabul Edilen Başvuru (ihlal olmadığına karar verilen) Sayısı | 303 |
| Kabul Edilmeyen Başvuru (hükme varılmamış) Sayısı | 1995 |
| **Toplam** | **5101** |

Anayasa Mahkemesi resmi internet sitesi üzerinden vergi uyuşmazlıkları ile Anayasa Mahkemesine gerçekleştirilen ve yine aynı tarihler arasında kabul edilip esastan görüşülen başvurular arasında yapılan incelemede şu sonuçlar elde edilmiştir.

a) Anayasa Mahkemesine yapılan toplam başvuru sayısı ile vergi uyuşmazlıklarını konu alan başvuruların sayısı arasında ki ilişki

**Tablo 4:**Vergi Uyuşmazlıklarını konu alan Bireysel Başvuru Sayıları

| **Vergi Uyuşmazlıklarını konu alan başvuru sayısı** | **Toplam başvuru sayısı** |
|---|---|
| 56 | 5101 |

Bu tabloda toplam başvurular içinde vergi uyuşmazlıkları sebebiyle yapılan Bireysel Başvuruların yaklaşık %1 lik bir paya sahip olduğu görülmüştür.

b) Anayasa Mahkemesine yapılan başvuruların hangi anayasal ihlale istinaden yapıldığı arasındaki ilişki

**Tablo 5**:Bireysel Başvuruların hangi Anayasal ihlal nedeniyle gerçekleştiğine ilişkin sayılar

| **İhlal Edildiği Savunulan Hak** | **Başvuru Sayısı** |
|---|---|
| Adil yargılanma hakkı | 13 |
| Mülkiyet hakkı | 12 |
| Makul sürede yargılanma hakkı | 8 |
| Gerekçeli karar hakkı | 7 |
| Mahkemeye erişim hakkı | 7 |
| Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı | 2 |
| Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi | 2 |
| Kapsam dışı haklar | 2 |
| Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı | 1 |
| Ayrımcılık yasağı | 1 |
| Silahların eşitliği ilkesi / çelişmeli yargılama ilkesi | 1 |

Bu tabloda vergi uyuşmazlıkları sebebiyle yapılan Bireysel Başvurularda en çok Adil Yargılanma Hakkının (madde 36) ihlal edildiği savunulduğu ardından Mülkiyet Hakkı (madde 35) ve Makul Sürede Yargılanma Hakkının (madde 19) ihlali geldiği görülmüştür.

c) Başvuru sayısı ile vergi uyuşmazlıkları davalarında herhangi bir anayasal ihlalin olup olmadığı arasındaki ilişki

**Tablo 6:**Başvuruların niteliğine ilişkin sayıları

| **Anayasa Mahkemesinin Esastan görüşme Sonucu** | **Başvuru Sayısı** |
|---|---|
| Esastan görüşme sonucu İhlal Olduğuna | 16 |
| Esastan görüşme sonucu İhlal Olmadığına | 2 |
| Açıkça Dayanaktan Yoksunluk nedeniyle hüküm açıklanmayan | 28 |
| Başvuru Yollarının Tüketilmemesi nedeniyle hüküm açıklanmayan | 1 |
| Kişi Bakımından Yetkisizlik nedeniyle hüküm açıklanmayan | 1 |
| Konu Bakımından Yetkisizlik nedeniyle hüküm açıklanmayan | 2 |
| Süre Aşımı nedeniyle hüküm açıklanmayan | 1 |
| Zaman Bakımından Yetkisizlik nedeniyle hüküm açıklanmayan | 5 |

Bu tabloda vergi uyuşmazlıkları sebebiyle yapılan Bireysel Başvurularda incelenen 56 başvurunun %29unda Anayasa Mahkemesinin Anayasal Hak İhlali kararı verdiği %68inde ise çeşitli gerekçeler ile reddettiği görülmüştür.

d) Anayasa mahkemesinin ihlal kararı verdiği ve buna esas açıkladığı hüküm ile başvuru sayısı arasında ki ilişki

**Tablo 7**:Hüküm açıklanan başvuruların niteliğine ilişkin sayılar

| **Anayasa Mahkemesi Hükmü** | **Başvuru Sayısı** |
|---|---|
| Yeniden yargılama | 8 |
| Manevi tazminat | 5 |
| İhlalin tespiti | 3 |

Bu tabloda Anayasa mahkemesinin ihlal kararı verdiği başvurularda en çok yeniden yargılama ve ihlalin tespiti yollarına gidilmesine hükmettiği görülmüştür.

e) Anayasa mahkemesinin ihlal kararı verdiği başvurularda hangi Anayasal Hakkın ihlal edildiğine ilişkin sayısal veriler

**Tablo 8***:*İhlal kararı verilen Başvurularda ihlal edilen Anayasal Haklar

| **Anayasa Mahkemesinin İhlal kararı verdiği Anayasal hak ihlal başvurusu** | **Başvuru Sayısı** |
|---|---|
| Makul Sürede Yargılanma Hakkı | 8 |
| Mahkemeye Erişim Hakkı | 5 |
| Gerekçeli Karar Hakkı | 2 |
| Mülkiyet Hakkı | 1 |

Bu tabloda ihlal kararı alınan başvuruların büyük kısmının, Makul sürede Yargılanma Hakkı ve Mahkemeye Erişim Haklarının (madde 19) ihlalli sebebiyle alındığı görülmüştür.

f) Anayasa mahkemesinin ihlal kararı vermediği başvurularda hangi Anayasal Hakkın ihlal edildiği iddia edildiğine ilişkin sayısal veriler

**Tablo 9***:*İhlal kararı verilmeyen başvurularda ihlal edildiği savunulan Anayasal Haklar

| **Anayasa Mahkemesinin İhlal kararı vermediği Anayasal hak ihlal başvurusu** | **Başvuru Sayısı** |
|---|---|
| Adil yargılanma hakkı | 13 |
| Mülkiyet hakkı | 11 |
| Gerekçeli karar hakkı | 5 |
| Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı | 2 |
| Kapsam dışı haklar | 2 |
| Mahkemeye erişim hakkı | 2 |
| Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi | 2 |
| Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı | 1 |
| Ayrımcılık yasağı | 1 |
| Silahların eşitliği ilkesi / çelişmeli yargılama ilkesi | 1 |

Bu tabloda özellikle vergi uyuşmazlıkları davaları sebebiyle Adil Yargılanma Hakkı (madde 36)ve Mülkiyet Haklarının (madde 35 ) ihlal edildiği gerekçesi ile Anayasa Mahkemesine yapılan Bireysel Başvuruların reddedildiği görülmüştür.

# SONUÇ

12 Eylül 2010 tarihinde yapılan referandumla kabul edilen 5982 sayılı Kanun'un 1982 Anayasasının 148 ve 149. Maddelerinde yaptığı değişiklikle, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurmadan önce, iç hukuk yollarının tüketilmesi açısından zorunlu hale getirilen Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru yolu getirilmiştir. Bu sayede vergilendirme işleminden dolayı hak kaybına uğradığını düşünen kişi veya kurumların vergi idaresi ve vergi yargısı nezdinde haklarını elde edememeleri halinde Anayasa Mahkemesine başvurabilmektedirler. Fiilen 23.09.2012 uygulamaya giren Bireysel Başvuru Anayasada yer alan temek hak ve özgürlüklerden herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlalinden dolayı mağdur olduğunu iddia eden kişilerin gidebileceği ikinci bir kanun yoludur.

Vergilerin ve cezaların mülkiyet hakkı başta olmak üzere pek çok Anayasal hakla doğrudan veya dolaylı ilişkili olması bu alanda idare tarafından yapılacak işlemleri başvuru konusu haline getirmiştir. Vergilendirme yetkisinin kullanılması esnasında Anayasada yer alan temel hak ve özgürlüklerden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu Protokoller kapsamında herhangi bir hak ihlali söz konusu olduğunda koşulsuz Anayasa Mahkemesinin denetleyici olması beklenir.Ancak vergiye ilişkin yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamaması, vergi yasalarına ilişkin Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasanın yargı denetimi dışında bırakılması Anayasadaki düzenlemeyi daralttığı için anayasaya aykırıdır. Anayasa koyucu bir hakkın kullanımında, ihlal edenlerin yelpazesini geniş tuttuğu ve konu bakımından bir sınırlama getirmediği halde, yasa koyucu ihlal işlemlerinin sahiplerinde daraltmaya giderek Anayasaya aykırı hareket etmiş olmaktadır.

Bireysel başvurunun, belirlenen olağan kanun yollarının tüketildiği tarihten30 gün içinde yapılması gerekir. Sürenin mücbir sebep nedeniyle kaçırılması halinde sebebin kalktığı tarihten itibaren 15 gün içinde başvuru yapılabilir. Olağan kanun yolları tüketilmeden bireysel başvuruda bulunulması durumunda ise Anayasa Mahkemesi, 'başvuru yollarının tüketilmemiş olması' nedeniyle başvurunun kabul

edilemez olduğuna karar verebilecektir. Yargısal çözüm yolunda bireysel başvuru ncesi tüketilmesi zorunlu kanun yolları duruma göre itiraz veya temyizdir. Karar düzeltme yoluna başvurulmadan da bireysel başvuru yapılabilir veya karar düzeltme yolu kullanılmışsa da bu yol tamamlandıktan sonrada kanunda öngörülen süre içerisinde bireysel başvuru yapılması mümkündür. Anayasa Mahkemesi tarafından bireysel başvuru sonucunda verilen kararın, vergisel işlemlere ilişkin hak ihlalini ortadan kaldırmadığı ve mağduriyetin devam ettiği düşünülüyorsa, bu karardan sonra ilgililerin AİHM'e başvurmasına bir engel bulunmamaktadır. Aynı şekilde AYM'e başvurmadan da AİHM'e başvuru iç hukuk yollarının tüketilmemesi gerekçesi ile geri çevrilecektir. AYM' yapılan başvuruların etkin bir yol olarak görülmemesi halinde ise Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru AİHM'e gitmeden önce aşılması gereken ilave bir engel olmaktan öte olamayacaktır. Buna karşın, Anayasamızdaki hükümler öncelikli olarak dikkate alınarak uygulanması durumunda bireysel başvurunun asıl işlevini kazanarak daha etkin sonuçlar üreteceği düşünülebilir.

# KAYNAKÇA

A.Oktar, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006, s.45.

A. Kadir Işık,*Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005,s.55.

Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2005, Gazi Kitapevi, s. 153.

Adnan Çavuş, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Pişmanlık ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müesseselerinin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi", Yaklaşım, 2000, Sayı:93, s.183.

Adnan Değnekli, "Yargıtay'ın Anayasa Şikayetine Bakışı" HUKAB Sempozyum Serisi, Der Musa Sağlam, Ankara, 2011 s.84.

Adnan Gerçek, "Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu", İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 29, Sayı 2, Bursa 2010, s. 23-50.

Ahmet Erol, "Yeni Sekliyle Uzlaşma Müessesesi", Mükellefin Dergisi, Sayı:41, Şubat 1999, s.41.

Ahmet Erol, "Vergi Hukukunda Kavram", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ocak 2006, Sayı: 25 s.7.

Ahmet Öztürk, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları", Mali Çözüm, Mart-Nisan 2017, s. 57-68.

Ali Rıza Çoban, "Yeni Anayasa Mahkemesi Kanununun Mahkemenin İş Yüküne Etkisi Açısından Değerlendirilmesi", Bireysel Başvuru "Anayasa Şikayeti, Editör:Musa Sağlam, HUKAB, Ankara, 2011 s. 171.

Alper Ünal Noyan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", Vergi Dünyası, S. 294, Y. Şubat 2006, s. 74.

Altan Alparslan, "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru", Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2011, s.256.

Ayferi Göze, Siyasal Düşünceler ve Yönetimler, Beta Yayınları, İstanbul, 1986, ss.564-566.

Ayşe Gınalı, "Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları ve Sorumlulukları" İSMMMO Mali Çözüm Dergisi Mart-Nisan 2011 s. 215-221.

Bertil Emrah Öder, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda (Anayasa Şika-yeti) Etkin ve Etkili Kullanım Sorunları", Bireysel Başvuru "Anayasa Şikayeti", HUKAB Sempozyum Serisi 1 İçinde, Der. Musa Sağlam, Ankara, 2011, s.96.

Billur Yaltı, ''Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi ''Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu'', Danıştay ve Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu Danıştay Yayınları No:83 11 Mayıs 2012 Ankara s.55.

Billur Yaltı, "Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı", TBB Dergisi, sayı 66 2006, s.95.

Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayımı, İstanbul 2006,s.49.

Cevat Koç, "Vergi Hatalarına Karşı Yönetsel ve Yargısal Başvuru Yolları", Vergi Dünyası, sayı:107, Temmuz 1990, s. 65.

Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku* Ekin Kitapevi Bursa, 2005 s.23.

Elif Sonsuzoğlu, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm", Vergi Dünyası, sayı:167, Temmuz 1995, s. 135-139.

Erdal Sönmez, Garip AYAZ, *Vergi Yargısı*, 1. Baskı, Ankara, 1999, s.35.

Erdoğan Teziç, *Anayasa Hukuku*, 13. Baskı, İstanbul, 2009, s.8.

Fatih Acar, "Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 171, Aralık 2002, s.25-29.

Fethiye Nur Akkaya, "İdari İşlemler", http://www.ankahukuk.com/public/dosya/IDARI-ISLEMLER.pdf, (15/11/2017), s. 7.

Fevzi Devrim, *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir: İlkem Ofset, 2002, s.190.

Gamze Gümüşkaya, "Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları", M.Ü. hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 7, Sayı 3-4, s.33-34.

S. Gerek, Şehnaz Aydın, Ali Rıza: *Anayasa ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005, s. 149-150.

F. Güçlü, "Ülkemizde Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları (Yargıtay ve Sayıştay Kararları Işığında)", Detay Yayıncılık. Ankara, 2001., s.145

Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008, s.31 [1] U.S Constitution, "U.S. National Archives & Records Administration", http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution.html, (01.04.2017).

Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları", Afyonkarahisar 2011, Celepler Matbaacılık, s. 18-19.

Harun Dumlu "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Şikâyet Yolu", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:380

Hayri R.Sevimay, *Cumhuriyete Girerken Ekonomi*, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995, s.26

Hidayet Erturun, "Yetki Gaspı", Hukuk Gündemi 2014/1, http://www.ankarabarosu.org.tr/siteler/ankarabarosu/hgdmakale/2014-1/11.pdf, (04/09/2017), s. 43

Hüseyin Ekinci "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Kabul Edilebilirlik Kriterleri ve İnceleme Yöntemi" Anayasa Yargı 30 (2013) s.164

Hüseyin Ekinci, Musa SAĞLAM, *66 soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, Ankara, 2012, s.24

İbrahim Şahbaz, "Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru ve sorunlar" Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2011,s.83.

İsmail Işık ve Selimhan TOPAÇ, *Pişmanlık Ve Islah Koşullarına Uyulmaması ve Sonuçları*, Yaklaşım, Sayı: 166, Yıl: 14, Ekim 2006, s.93.

Kenan Bulutoğlu, *Kamu Maliyesi*, Sermet Matbaası, İstanbul 1996, s.25-27.

Kürşat Yerlikaya *İhtirazı Kayıtla Beyan ve Vergi Yolu*, İstanbul: Kazancı Yayınları, 2005 s.4.

M. Akif Aydın, *Türk Hukuk Tarihi*, 5.Baskı, Hars Yayınları, İstanbul, 2005, s. 396.

MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Muhasebe Finansman Vergi, Ankara, 2007, s.9.

Mehmet Tahir Ufuk, , "Uzlaşma Tutanağında Vergi Hatası Olması Durumunda Düzeltme", Yaklaşım, Sayı: 176, 2007, s. 73.

Mehmet Tosuner, Zeynep ARIKAN, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, İzmir 2014, Kanyıhaz Matbaacılık, s. 62.

Mehmet Yüce, Gökhan Sümer, "Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu", 2012, http://www.vmhk.org.tr/vergi-uyusmazliklarinda-ust-makamlara-basvuru-yolu/, (03/09/2017)

Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 3. Basım, Ekin Kitabevi, 2003,s.90.

Metin Günday, *İdare Hukuku*, 9. Basım, Ankara 2004, İmaj Yayınevi, s. 141.

Mine Biniş, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, Adalet yayınları İzmir 2012, s. 51.

Mine Biniş, "Vergi uyuşmazlıklarına Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye'de Uygulanabilirliği" Hukuk ve İktisat Araştırma Dergisi, C.2, 2013 s15.

Mualla Öncel Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 22. Baskı, Ankara, 2013, s.74.

Danıştay 3. D.' nin 29.04.2009 tarih ve 2008/3892 Esas ve 2009/1477 Karar sayılı kararı (Kazancı Hukuk Otomasyon İçtihat Bilgi Bankası Kazancı Bilişim)

Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 3.

Nurettin Bilici, , Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, s.120.

Nurettin Bilici. *Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Seçkin Yayınevi. 2005

Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Derya Kitabevi, Trabzon2004, s. 127.

Osman Sarıaslan, "Düzeltme (Ve Şikayet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar", Vergi Dünyası, Sayı 371, Temmuz 2012, s. 118 – 126.

R OguzhanAdem, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme", Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XI, Sayı: 1-2, Haziran 2007, s.219-256.

Ramazan Armağan, "Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri", Sayı 3, 2007, s. 227-252.

Ramazan Armağan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme", Maliye Dergisi, Sayı 153, Temmuz-Aralık 2017, s.163.

Sadık Kırbaş v.d. Vergi Uygulamaları, Eskişehir: İpek Yayınevi, 2001, 5 Baskı.

S. Ateş Oktar, "Vergi Hukuku", 8. Baskı, İstanbul 2012, Türkmen Kitabevi, s. 391.

Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 155

Serafettin Aksoy Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 100-101.

Şükrü Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, (Cilt 3, md. 275-415), Yaklaşım Yayınları, Ankara; 1991, s.3665.

Şener İşbilir, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları", Eylül 2018, s.23.

Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, 9. Baskı, Ankara, 2011, s.40

Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara, 2013, s.534 Anayasa'nın 150. Mad. Ve 2949 Sayılı Kanunun 20. Mad.)

Yusuf Ziya Taşkan, "Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 221, 2007, s. 131-137.

Tuğçe Akdemir, "Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu, TBB Dergisi 2014 s.265.

Ünal Demirci, Vergi Hukukunda Uzlaşma-I, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:436, 15 Mart 2005, s. 154.

Volkan Erdoğdu,"Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu", İSMMO Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran, 2013, s.99

Volkan Eren, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve Yargısal Çözüm Yolları", Aralık 2006, s. 13.

Yılmaz Özbalcı, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Ankara 2006, s. 394.

Yusuf Karakoç "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S., 2013, s.1259-1308 (Basım Yılı: 2014), s.1263.

Yusuf Karakoç, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku),* Yetkin Yayınları, Ankara 2007.

Yusuf Ziya Taskan "Vergi Hukukunda Genel Düzenleyici İşlemlerin Dava Konusu Edilmesi", Mükellefin Dergisi, Sayı:80, 1999, s. 23-27.

Zübeyr Yıldırım, *Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah (VUK m. 371),* Adalet Yayınevi, Ankara, 2013

**EK 1.** Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Formu

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANAYASA MAHKEMESİ

BİREYSEL BAŞVURU FORMU

Form doldurulurken dikkat edilmesi gereken hususlar ve bireysel başvuru hakkında ayrıntılı bilgi için tıklayınız.

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğünün 59 uncu maddesine göre hazırlanmıştır.

Başvuru formunun, İçtüzüğün 59 uncu maddesine uygun olarak düzenlenmesi ve aynı maddede belirtilen belgelerin ya da onaylı örneklerinin başvuru formuna eklenmesi gerekmektedir. Başvuru formu, okunaklı ve başvurunun esasına yönelik özlü bilgileri içerir şekilde resmî dilde hazırlanmalıdır.

## I. GENEL BİLGİLER VE DİZİ PUSULASI

**A. Başvurucu Sayısı** :

**B. Başvuru Tarihi** :

**C. Başvurucunun Anayasa Mahkemesi önünde devam eden başka bir başvurusu varsa numarası:**

**D. Başvuru Dizi Pusulası**

- Başvuruda ileri sürülen iddiaların temellendirilmesi için gerekli görülen belgelerin tarih sırasına göre numaralandırılarak her bir belgenin ana başlıklar hâlinde aşağıdaki kısma yazılması gerekmektedir (İçtüzük 60/3).
- Bireysel başvuru dosyaları kararın verildiği yılı takip eden yıldan başlamak üzere bir (1) yıl sonra imha edilir. Bu nedenle başvuru evrakının onaylı suretlerden oluşturulmasına dikkat edilmesi önerilir.
- Belgelerin eksiksiz ve okunaklı olması gerekmektedir.
- Göndereceğiniz belgelerle ilgili aşağıdaki kurallara KESİNLİKLE UYULMALIDIR:

* Belgeleri tarih sırasına göre çok kısa ve özlü bir şekilde tanımlayarak düzenleyiniz.
* Sayfaları sırasına göre numaralandırınız,
* Belgeleri birbirine tutturmak için zımba, ataş, yapıştırıcı bant kullanmayınız.

## II. BAŞVURUCU BİLGİLERİ

### A. GERÇEK KİŞİ BAŞVURUCU

T.C. Kimlik Numarası

Uyruğu

Adı

Mesleği

Soyadı

Telefon Numaraları

Anne Adı

Elektronik Posta Adresi

Baba Adı

Adresi

Doğum Tarihi

Cinsiyeti

### B. TÜZEL KİŞİ BAŞVURUCU

Mersis Numarası

Telefon Numaraları

Unvanı

Kayıtlı Elektronik Posta Adresi

Vergi Numarası

Adresi

Kayıtlı Olduğu Sicil

Sicil Numarası

Temsilcinin Adı ve Soyadı

Temsilcinin T.C. Kimlik Numarası

Son Başvurucuyu Sil | Yeni Başvurucu Ekle

## III. TEMSİLCİ BİLGİLERİ (Bu bölüm sadece temsilciler tarafından doldurulacaktır.)

### A. AVUKAT

Adı

Soyadı

Kayıtlı Olduğu Baro

Baro Sicil Numarası

Temsil Olunan Başvurucu/Başvurucular*

Telefon Numaraları

Elektronik Posta Adresi

Adresi

*Başvuruculların tamamının vekili olunmadığı durumlarda doldurulması gerekmektedir.

### B. AVUKAT OLMAYAN TEMSİLCİ

T.C. Kimlik Numarası

Adı

Soyadı

Anne Adı

Baba Adı

Doğum Tarihi

Uyruğu

Temsil Olunan Başvurucu/Başvurucular**

Temsil İlişkisi***

Telefon Numaraları

Elektronik Posta Adresi

Adresi

**Başvuruculların tamamının temsilcisi olunmadığı durumlarda doldurulması gerekmektedir.

***Veli, vasi, kayyım veya tüzel kişi temsilcisi olduğunun belirtilmesi ve bu ilişkiye dayanak belgenin eklenmesi gerekmektedir.

Son Temsilciyi Sil | Yeni Temsilci Ekle

## IV. AÇIKLAMALAR

### A. Başvuruya Konu Olaylar ve Başvuru Yollarının Tüketilmesine İlişkin Aşamaların Tarih Sırasına Göre Açıklanması

Kamu gücünün ihlale neden olduğu iddia edilen işlem, eylem ya da ihmaline dair olayların özeti ve başvuru yollarının tüketilmesi aşamalarının tarih belirtilerek sırasına göre yazılması zorunludur (İçtüzük 59/2-ç,f).

| Tarih | Olay ve Olgular |
| --- | --- |
| | |

Son Açıklama Sayfasını Sil | Açıklama Sayfası Ekle

**Başvuruya Konu Olaylar ve Başvuru Yollarının Tüketilmesine İlişkin Aşamaların Tarih Sırasına Göre Açıklanması (Devamı)**

| Tarih | Olay ve Olgular |
| --- | --- |
| | |

**B. Başvuru yollarının tüketildiği veya başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarih**

1. Başvuruya Konu Nihai Kararı Veren Mahkeme\Mercii\Makam

Başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin nihai kararı veren merciin belirtilmesi, kararın tarih ve sayısının ayrıca tebliğ veya öğrenme tarihinin yazılması zorunludur (İçtüzük 59/2-g).
Tebliğ veya öğrenmeye ilişkin belgenin başvuru formuna eklenmesi gerekmektedir (İçtüzük 59/3-d).

2. Kararın Tarih ve Sayısı

3. Tebliğ veya Öğrenme Tarihi

**C. Bireysel başvuru kapsamındaki haklardan hangisinin hangi nedenlerle ihlal edildiği ve buna ilişkin gerekçeler ve delillere ait özlü açıklamalar:**

İhlal edildiği iddia edilen hakların ve bunlara ilişkin açıklamaların ilgili kısımlara her bir hak yönünden ayrı ayrı yazılarak bireysel başvuru kapsamındaki güncel ve kişisel haklardan hangisinin/hangilerinin hangi nedenle ihlal edildiği ve buna ilişkin gerekçeler ile deliller özlü bir şekilde açıklanmalıdır (İçtüzük 59/2-d, e).

| Haklar | Açıklamalar |
| --- | --- |
| | |

**Bireysel başvuru kapsamındaki haklardan hangisinin hangi nedenlerle ihlal edildiği ve buna ilişkin gerekçeler ve delillere ait özlü açıklamalar (devamı)**

| Haklar | Açıklamalar |
| --- | --- |
| | |

Son Açıklama Sayfasını Sil | Açıklama Sayfası Ekle

## V. DİĞER BİLGİLER

### A. MAZERET

Başvuru süresi içinde yapılamamışsa mazerete ilişkin açıklamalar:

Başvurunun mücbir sebep veya ağır hastalık gibi haklı bir mazeret nedeniyle süresinde yapılamadığı durumda mazerete ilişkin belgeler başvuru formuna eklenir ve aşağıdaki kısım doldurulur (İçtüzük 64/2).

Mazeretin Başlangıç Tarihi

Mazeretin Bitiş Tarihi

### B. TEDBİR

Tedbir talebi varsa nedenleri:

Başvurucunun yaşamına ya da maddi veya manevi bütünlüğüne yönelik ciddi bir tehlike bulunduğunun anlaşılması üzerine, gerekli tedbirlere resen veya başvurucunun talebi üzerine karar verilebilir (İçtüzük 73).

Gerekmediği hâlde tedbir talebinde bulunulması başvurunun sonuçlandırılma sürecinin uzamasına neden olabilir.

### C. GİZLİLİK

Kamuya açık belgelerde kimliğin gizli tutulması talebi varsa bunun gerekçesi:

Gerekçesiz olarak yapılan gizlilik talepleri incelenmeksizin reddedilebilir.

### D. ADLİ YARDIM

Adli yardım talebi varsa buna dayanak belgeler:

Adli yardım talebinin kabul edilebilmesi için başvurucunun kendisi ve ailesinin geçimini önemli ölçüde zor duruma düşürmeksizin, gereken yargılama giderlerini kısmen veya tamamen ödeme gücünden yoksun olması ve talebin dayanaksız olmaması gerekmektedir.

Soyut ve gerekçesiz bir şekilde ve herhangi bir belgeye dayanmaksızın adli yardım talebinde bulunulması hâlinde talep incelenmeksizin reddedilebileceği gibi bu durum başvurunun sonuçlandırılma sürecinin uzamasına da neden olabilir.

## VI. SONUÇ TALEPLERİ

## VII. BEYAN VE İMZA

Başvuru formunda belirtilen bilgilerde ve başvuruyla ilgili koşullarda herhangi bir değişiklik olduğunda bunu Mahkemeye bildireceğimi beyan ederim.

Tarih

Aşağıdaki kısım başvurucu ya da temsilcisi tarafından imzalanmalıdır.

Ad Soyad

İmza(lar)

Formu Kaydet