



## Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma<sup>1</sup>

Tarık ÖZDEMİR<sup>2</sup>, Hakan ARSLANER<sup>3</sup>



### ÖZET

Çalışmanın temel amacı; vergi ihtilaflarının çözümünde mahkemelerin rolünün incelenmesidir. Bu amaca yönelik olarak Türkiye’de ve Aydın ilinde Vergi ve Bölge İdare Mahkemelerinde vergi ihtilaflarının durumu incelenmiştir. Yıllar itibarıyla görülen konuyla ilgili dava sayıları araştırılarak kıyaslama yapılmıştır.

Çalışmanın sonucunda, araştırmayı kapsayan 2010-2015 yılları arasında Türkiye’deki vergi mahkemelerinde açılan dava türü bakımından dava konusuna göre dava sayısı en yüksek vergi davalarının sırasıyla; 2010 yılında Diğer Vergi Cezaları, 2011-2012-2013 yılları arasında Vergi Cezaları ve 2014-2015 yılları arasında ise KDV’nin olduğu tespit edilmiştir. Aydın ili için ise; 2010-2015 yılları arasında Aydın Vergi Mahkemesinde karara bağlanan dava türü bakımından dava konusuna göre dava sayısı en yüksek vergi davalarının ise Vergi Cezaları davalarının olduğu görülmüştür. 2010-2015 yılları arasında Aydın ilindeki en fazla mükellef sayısının KDV mükellefi olduğu tespit edilmiş olup, yıl içinde Aydın Vergi Mahkemesinde açılan vergi davası sayılarının mükellef sayıları ile karşılaştırılması yapıldığı zaman; açılan dava sayısının mükellef sayısına göre düşük oranda olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi Davaları, Vergi Uyuşmazlıkları.

### The Problem of Efficiency in the Settlement of Tax Disputes in the Judgment Phase; A Study on Aydın Province

#### ABSTRACT

The main purpose of the study is to examine the role of courts in resolving tax disputes. In this context, the situation of tax disputes in Tax and Regional Administrative Courts in Turkey and in Aydın is examined. The number of cases related to the subject seen throughout the year has been researched and compared.

As a result of the study, in the period of 2010-2015 covering the survey, the highest number of tax cases in the tax courts in Turkey, Other Tax Crimes in 2010, Tax Crimes between 2011-2012-2013 and VAT between 2014-2015 have been determined. For Aydın province; It is seen that between 2010 and 2015, the highest number of cases is Tax Trial cases in respect of the type of case connected with the Aydın Tax Court. It has been determined that the maximum number of taxpayers in the province of Aydın between 2010 and 2015 is VAT taxpayer, and when the comparison with the number of taxpayers filed in the Aydın Tax Court is made during the year, It is determined that the number of lawsuits filed is low according to the number of taxpayers.

**Keywords:** Tax, Tax Code, Tax Disputes.

<sup>1</sup> Bu makale, Vergi İhtilaflarının Çözümünde Yerel Mahkemelerin Rolü; Aydın İli Örneği konulu ve İİBF-16015 Nolu Proje kapsamında yüksek lisans tezinden hazırlanmış olup; ADÜ Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi (BAP)’nden desteklenmiştir.

<sup>2</sup> Yüksek Lisans Öğrencisi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD.

<sup>3</sup> Yrd.Doç.Dr., Adnan Menderes Üniversitesi Aydın İktisat Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk ABD.

## 1.Giriş

Devlet, gerçek ve tüzel kişilerden, kamu hizmetlerini karşılamak adına zorunlu vergiler tahsil etmektedir. Vergi zorunluluğu olan vatandaş, giderini düşürebilmek için az vergi ödemeyi isterken; vergi alacaklısı olan devlet ise topluma sunduğu kamu hizmetlerini karşılayabilmek amacıyla kanun ve anayasaya uygun bir biçimde vergi gelirini yükseltmeyi hedefler. Bu çıkan vergi çatışması nedeniyle, vergi mükellefleri ve vergi alacaklısı arasında doğacak anlaşmazlıklardan dolayı uyuşmazlıklar yaşanmaktadır.

Vergi devletin finansal yapısının ana kaynağıdır. İlk çağlara kadar uzanan tarihi, hukuki, sosyal ve psikolojik bir olgudur. Vergilendirme, sosyo-ekonomik, mali ve siyasi değişimler sonucu geliştirilen çeşitli mali yükümlülükleri (harç, resim, parafiskal gelir vb. ) içeren bir bütündür. Uygulamanın başlangıç biçimi, maddi bağış olarak gönüllü ödenen vergi zaman içerisinde bu biçimle beraber geleneksel zorunluluğa dönüşen bir yardım şekli olmuşken, en son geldiği yer ise zorunlu ödeme durumudur. Çağımızda yapılan anayasal ve yasal düzenlemelerle vergilerin korunması ve bu yetkinin kullanılması devletin hem amaç hem de araç yönünden temel hedefleri arasına girmiştir.

Vergi alacaklısı ile mükelleflerin, vergi kanunlarının uygulanmasından dolayı yaşanan çatışma hali vergi uyuşmazlığı olarak adlandırılır. Uyuşmazlık kavramı, yönetim tarafından yapılan tarhiyatların yasayla örtüşmediği ve bundan dolayı alınan vergi miktarının arttığına yönelik uyuşmazlıkları içermektedir. Vergi mükellefi, vergi ödememek veya daha az miktarda ödemek isterken; vergi alacaklısı ise vergiyi tam ve zamanında istemektedir. Bu durumda ortaya çıkan uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmediği takdirde, uyuşmazlığın çözümü yargı aşamasında aranmaktadır.

Vergi Mahkemesi (ilk derece), Bölge İdare Mahkemesi (istinaf) ve Danıştay (temyiz mercii) vergi uyumsuzluklarının yargı aşamasındaki karar organlarıdır. Türkiye’de vergi mahkemelerinde açılan dava türü bakımından dava konusuna göre dava sayısı en yüksek olan vergi davaları Diğer Vergi Cezaları, Vergi Cezaları ve KDV iken, Aydın ilinde vergi mahkemelerinde karara bağlanan dava türü bakımından dava konusuna göre dava sayısı en yüksek olan vergi davaları ise Vergi Cezaları’dır. Aydın ilindeki mükellef sayısına kıyasla Aydın Vergi Mahkemesindeki açılan vergi davası sayısı oldukça düşüktür.

## 2. Vergi İhtilafları Kavramı

Tüm ülkelerde vergi uygulamalarına yönelik düzenlemeler mevcuttur. Bunun nedeni olarak da devletin vatandaşlarından gelir elde etmek istemesidir. Günümüzde her konu ve alanda vergi alınmakta olup, vergi talep eden devlet ile arz eden gerçek ve tüzel kişiler arasında vergi uyuşmazlığı kaçınılmaz duruma gelmiştir. Vergi kaynaklı ihtilafların hızlı bir şekilde çözümlenmesi, gelir sağlayan vergi idaresi ve son aşamada da olsa ödeyecek olan vatandaş açısından önem arz etmektedir (Arslaner, 2016: 273). Ortaya çıkan sorunların çözümü idari yolla çözümlenemediği takdirde yargı yoluyla sonuçlandırılır.

## 3. Vergi İhtilaflarının Yargı Organlarınca Çözüm Yolları

Vergi ya da ceza borçlusu ile kamu alacaklısının oluşan vergi uyuşmazlıklarını yargı aracılığıyla çözümlenmesine "yargısal çözüm yolları" denilmektedir. Vergi mükellefi ve ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında oluşan uyuşmazlıkların idari yollarla çözümlenmediği durumlarda vergi yargı organları aracılığıyla çözüme ulaştırılması vergi yargısının temel işlevidir (Kırbaş, 1998: 184).

### 3.1. Vergi Yargısının İşlevleri

Danıştay, “Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin görev alanlarına giren uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacak usuller 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK)<sup>4</sup> ile düzenlenmiş bulunmaktadır. İYUK’ta hüküm bulunmayan bazı hususlarda İYUK 31. maddenin göndermede bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanmaktadır”. Yine aynı şekilde bu madde uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanuna göndermede bulunulan haller saklı kalmak kaydıyla Vergi Usul Kanunu (VUK)<sup>5</sup>’nun ilgili hükümleri uygulanmaktadır.

#### 3.1.1. Yargısal Denetim İşlevi

Vergi yargılamasının ana amacı, kişiler ve devlet arasında çıkarlar dengesinin inşasıdır. Bunun nedeni olarak da vergilendirme işleminin hukuki zemininin varlığının araştırılmasının ve denetlenmesinin çıkarlar dengesinin inşasının hukuki düzen içerisinde kurulmasına hizmet etmek olarak ifade edilebilir. Gerekli olan durumlarda vergi yargılaması hukukunun denetim mekanizmalarının müdahalesiyle işlemlerdeki sakatlıklar kaldırılmakta, böylece objektif hukuki durum çerçevesinde subjektif durumlar da korunmuş olmaktadır. Böylece, vergilendirme işlemleri çeşitli unsurları yönünden denetlenmek suretiyle bir yandan birey devlet karşısında korunmakta, diğer yandan da devletin kanun uyarınca doğan alacağına tam anlamıyla kavuşması sağlanmaktadır (Karakoç, 2004: 38).

#### 3.1.2. Uyuşmazlıkları Çözme İşlevi

Türkiye’de sosyal hukuk anlayışı çerçevesinde, vergilerin kanuniliği ilkesi, mükellef ile kamu alacaklısı arasında doğan bir uyuşmazlığın idari yollar olan uzlaşma ve düzeltme gibi işlemlerle giderilemeyen uyuşmazlıklar, her iki taraf açısından da bağımsız olan yetkili yargı organları tarafından çözülür. Buradan da anlaşılacağı üzere, idari aşamada çözüme ulaştırılmayan vergi uyuşmazlıklarının çözüme ulaştırılması vergi yargısının asıl amacıdır (Aka, 2009: 23).

#### 3.1.3. İçtihat Yaratma İşlevi

Vergi yargısı yargısal kararlar yoluyla karmaşıklık ve ayrıntılı işlem taşıyan mevzuatta olan boşlukları doldurmaktadır. Ayrıca kanunların hukuksal ve bilimsel bir anlayışa göre uygulanmalarına ışık tutmakta ve vergiciliğe bu yoldan yön vermektedir. Bütün vergileme alanı, ekonomi ve teknikte süregelen baş döndürücü gelişmeye ayak uydurmak zorunluluğundadır. Vergi kanunlarında yer alan boşlukları doldurmak, çeşitli şekilde yorumlamak ve vergi uygulamasında ortaya çıkan hukuksal sorunları çözmek, yargı organlarına düşen bir görev olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukukunu, ülkenin koşullarını göz önünde tutarak sürekli şekilde geliştirmenin kanunlardan da önemli yolu içtihatlıardadır (Kırbaş, 1996: 56).

#### 3.1.4. Hukuki Güvenlik Sağlama İşlevi

Hukuki güvenlik ilkesi, temel haklarda korunan ortak bir değerdir. Bu ilke, hukuk devleti ilkesinin temel koşuludur ve Anayasa’nın bütününe egemen olan temel bir ilke görünümündedir (Yücel, 2003: 39). Ayrıca, hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarında sık sık değişiklikler yapılarak hukuki istikrarı ve belirliliği yok eden kurallar ihdas edilmemesi,

<sup>4</sup> 06.01.1982 tarihinde kabul edilmiş ve 20.01.1982 tarihli 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde bu kanun “İYUK” olarak yer alacaktır.

<sup>5</sup> 04.01.1961 tarihinde kabul edilmiş ve 10.01.1961 tarihli 10703-10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde bu kanun “VUK” olarak yer alacaktır. geriye yürüyen kuralların kazanılmış haklara dokunmadan bireylerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alması gerektiğini ifade eder (Altundış, 2008: 61).

### **3.2. Vergi Yargılaması Usulü**

Vergi yargısı, vergilendirme ile ilgili kamu işlemlerinin yargı tarafından denetlenebilmesine olanak sağlayan bir hukuk dalıdır. Vergi uyumsuzluklarıyla alakalı usul ve kuralların bulunduğu bir yargı sistemidir.

#### **3.2. 1. Dava Dilekçesi**

Vergi uyumsuzlukları ile ilgili olarak Yasada öngörülen yetkili vergi mahkemesine veya yine yasada düzenlendiği şekli ile ilk derece olarak Danıştay’da vergi davası açılması yazılı şekle tabiidir. Diğer bir ifade ile Danıştay Başkanlığı’na veya yetkili vergi mahkemesine yazılmış ve davacı veya vekili tarafından imzalanmış olan dilekçeler ile başvuru yapılması şarttır. Dava dilekçelerinde bulunması zorunlu olan hususlar İYUK’un 3.maddesinde sayılmıştır.

##### **3.2.1.1. Dilekçenin İncelenmesi**

Vergi dairesinde vergi davası açılmasına ilişkin dilekçeler, aynı gün ön büro birimlerince kayıt altına alınarak, havale kaşesinin dilekçenin üzerine basılmasıyla birlikte ilgili mahkemeye sevki sağlanır. Daha sonra vergi mahkemelerinde başkan veya başkanın görevlendireceği kişi tarafından dava dilekçeleri üzerinde aşağıdaki yazılı hususların ilk incelemesi yapılarak, ilk inceleme tutanağı tanzim edilir.

- İlk inceleme tarihi,
- Adli yardım talebi
- Harç pulu, posta gideri, baro pulu,
- Yürütmenin durdurulması istemi,
- Duruşma isteği, delil tespiti isteği
- Görev ve yetki,
- İdari merci tecavüzü,
- Ehliyet,
- İdari davaya konu olacak, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olup olmadığı,
- Zaman aşımı bulunup, bulunmadığı,
- Husumet ve 5.maddeye uygunluğu, incelenir.

##### **3.2.2. Dava Açma Süresi**

Hukuk devleti ilkesi, idarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olmasını gerektirmektedir. İdarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi bunlar hakkında dava açılması ile mümkündür. Uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal ettirilmesi belirli süreler içerisinde gerçekleşmektedir. Çünkü; uyuşmazlıkların uzun süre sürüncemede kalması hukuki güvenlik ilkesine aykırıdır. Uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal ettirilmesi için kabul edilmiş bulunan belirli zaman dilimlerine dava açma süreleri denilmektedir (Karakoç, 2000:39).

Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. Bazı özel kanunlarda (Örneğin 213 sayılı VUK, 6183 sayılı AATUHK) vergi davası açılması için ayrıca dava açma süresi öngörülmüştür. Örneğin; haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz (vergi

mahkemesine dava açabilirler) edebilirler (6183 S.K. m.d.15). Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz tatbik olunanlar ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itirazda (vergi mahkemesine dava açabilirler) bulunabilirler (6183 S.K. m.d.20).

### 3.3. Vergi Davasında Yürütmenin Durdurulması

İdari yargıda yürütmenin durdurulması kararları, bir idari davada, davacının istemi üzerine, yargı yerinin bir idari işlem ya da yargı kararının uygulanmasını dava sonuna kadar ertelenmesi olarak tarif edilebilir. Başka deyişle, yürütmenin durdurulması kararları, uyumsuzluğu neticeden çözümlenmeyen fakat davaya konu eylem veya işlemin tesirlerini nihai karara kadar askıda tutan, bir üst kurul yahut mahkeme nezdinde haklarında itiraz yapılabilir nitelikte, etkili idari yargı kararlarıdır (Polatkan, 1993: 10).

**Tablo 1** Vergi Davasında Yürütmeyi Durduran ve Durdurmayan Haller

Yürütme İşlemini Durduran Haller	Yürütme İşlemini Durdurmayan Haller
Telafisi Güç veya İmkânsız Zararların Doğması	Dava Dosyasının İşlemden Kaldırılmış Olması
İdari İşlemin Açıkça Hukuka Aykırı Olması	İhtirazı Kayıt İle Yapılan Beyan Üzerinden Tarh Edilecek Vergilere Karşı Dava Açılması
Kararın Gereğe Gösterilerek Verilmesi	Tahsilât İşlemlerinden Doğan Davalar
Teminat Alınması	4458 sayılı Gümrük Kanunu md.198 Kapsamındaki Vergi Davaları

**Kaynak:** [http://www.turkhukuk sitesi.com/makale\\_456.htm](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_456.htm) (14.12.2016)

#### 3.3.1. Vergi Yargılamasında Delil ve İspat

Hukukun diğer dallarında olduğu gibi vergi yargılamasında da davanın tarafları iddialarını çeşitli şekillerde ispatlama imkânına sahiptir. Taraflar bakımından “ispat”, hâkim bakımından “sabit görme”, maddi vakia bakımından “sübut” diye adlandırılan faaliyetler için kullanılan vasıtalar “ispat vasıtası” veya kısaca “delil” denilmektedir. Vergi hukukunda delil “vergi ile ilgili iddiaları ve hukuki olayları ispat için gerek idare ve gerekse mükellef tarafından ortaya konan maddi ve gayri maddi belge ve araçlar” olarak tanımlanmaktadır. Bu açıklamalara göre delil, uyumsuzluk konusu olayın ispatlanmasında kullanılan yazılı ve sözlü araçlar şeklinde tanımlanabilir (Karakoç, 1997:9).

#### 3.3.2. Vergi Davasının Konusu

Genel olarak genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak uyumsuzluklar vergi davasının konusunu oluşturmaktadır. Bunun yanında kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar da vergi davalarının konusu içindedir. Vergi uyumsuzluklarında vergiye ilişkin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler davaya konu edilebilirler. Bunlar, ihbarname, ödeme emri, tahakkuk fişi, verginin kaynakta kesilmesi ya da düzeltme ve şikâyet başvurularının reddine ilişkin işlemler olarak sayılabilir (Bir, 2012: 54).

#### 3.3.3. Vergi Davasında Taraflar

Vergi davalarında diğer tüm davalarda olduğu gibi davalı ve davacı olmak üzere iki taraf

bulunmaktadır. Buna bağlı olarak davalı aynı zamanda davacı olamaz, kendi aleyhine dava açamaz.

### **3.3.3.1. Davacı**

Vergi davası açmaya yetkili olanlar VUK'un 377. maddesinde açıklanmıştır. Adına vergi cezası kesilenler ve mükellefler tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara binaen Vergi Mahkemelerinde dava açma hakları bulunmaktadır. Mükellef ya da adına ceza kesilen gerçek ya da tüzel kişiler davacı olabilir. Gerçek kişiler için küçüklük ve kısıtlık hallerinde ve tüzel kişilerde, kanuni temsilciler dava açmaya yetkilidir (Ufuk, 2000: 51). Ayrıca vekille de dava açabilmek mümkündür. (Karakoç, 2007:134).

### **3.3.3.2. Davalı**

Vergi davalarında konu olan işlemi uygulayan idare tarafı davalı olmaktadır. Genel olarak vergi davalarında davalı idare olmaktadır. Mükellefe vergi tarhı yapan veya ceza ile sorumlu tutulan kişiye ceza kesen vergi dairesi davalı taraf olmaktadır.

### **3.3.4. Vergi Davalarında Görev ve Yetki**

Vergi yargı organları kavramı, yargı sürecinde görev alan ilk, ikinci ve üst derece mahkemeleri belirtmektedir. Mahkemeler, bakmakla sorumlu oldukları dava türleri ve inceleme konuları gibi sebeplerle birbirlerinden farklı görevlere ve özelliklere sahiptirler. Türkiye'de vergi yargı organları; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dan oluşmaktadır. Vergi Mahkemeleri ilk derece yargı yeri olarak görev alırlarken, Bölge İdare Mahkemeleri ikinci derece yargı yeri olarak görülmekte ve Danıştay ise üst derece mahkemesi olarak görevlendirilmiştir. Daha sonra üst mahkeme olarak İstinaf Mahkemeleri kurulmuştur. İstinaf Mahkemeleri, Ankara, İzmir, İstanbul, Antalya, Erzurum, Gaziantep ve Samsun ilinde bulunmaktadır.

#### **3.3.4.1. Vergi Mahkemeleri**

Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarına bakan, idari yargının özel vergi yargısının genel görevli ve bağımsız ilk derece yargı yerleridir (Candan, 2006: 26) "2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun"<sup>6</sup>un 6'ncı maddesine göre vergi mahkemeleri; 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 davaları, bu konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)<sup>7</sup>,un uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümlenmekle görevlidir".

#### **3.3.4.2. Bölge İdare Mahkemeleri**

Vergi dairesi işlemlerinde gerçekleşen itirazları yargılayan mercii Bölge İdare Mahkemeleridir. Vergi yargılaması hukuku bakımından Bölge İdare Mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak herhangi yargısal bir görevi bulunmamakta olup, bu nedenle vergi yargılaması hukukunda doğrudan doğruya Bölge İdare Mahkemesinde dava açılması mümkün değildir.

<sup>6</sup> 06.01.1982 tarihinde kabul edilmiş ve 20.01.1982 tarihli 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>7</sup> 21.07.1953 tarihinde kabul edilmiş ve 28.07.1953 tarihli 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

### 3.3.4.3. Danıştay

Danıştay, genel idari yargıda yer alan bir yüksek mahkemedir. Danıştay'ın kuruluş ve görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu<sup>8</sup> ile düzenlenmiş olup; Danıştay ayrıca bir temyiz merciidir.

### 3.3.5. Vergi Yargılamasında Olağan Kanun Yolları

Vergi mahkemesi hâkimi, önüne gelen uyuşmazlıkta öncelikle maddi olayı araştırarak net bir şekilde ortaya koyduktan sonra olaya uyan kanun hükmüne göre karar vermek durumundadır. Burada hâkim tarafından maddi olaya uyan kanun hükmünün belirlenmesi bir yorum işlemidir. Uyuşmazlığın çözümünde öncelikle ortaya konulması gereken vergiyi doğuran olayın niteliğinin saptanması aşamasında taraflar, maddi olay hakkında hâkimin kendi lehlerine karar vermesini sağlamak amacıyla olayın niteliğini açıklamaya çalışırlar. İşte maddi olayın ortaya konulması amacıyla tarafların gösterdikleri çaba, gayret ve çalışmalar, vergi yargılama hukukunda ispat sürecini oluşturmaktadır (Öncel vd., 2012:200).

#### 3.3.5.1. İstinaf yolu

6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>9</sup> ile mevcut vergi yargılama sistemimizde önemli bir takım değişiklikler meydana gelmiştir. 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında; ilk derece yargılama makamı olan vergi mahkemelerinin vermiş oldukları kararlara karşı doğrudan temyiz yolu ile Danıştay'a başvuru imkânı ortadan kalkmış, ilk derece yargılama makamı olan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı doğrudan temyiz yolu ile Danıştay'a başvuru yerine, ilk derece mahkemesinin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine istinaf yolu ile başvuru şartı getirilmiştir.

İstinaf başvuruları, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare ilgili mahkemelere yapılır. Ancak, konusu 5.000 Türk Lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvuru hakkı tanınmamaktadır (İYUK, 1982; m.45/1).

#### 3.3.5.2. Temyiz yolu

İstinaf uygulamasının yürürlüğe girmesiyle birlikte uyuşmazlığın temyiz mercii olan Danıştay'a taşınabilmesi, ancak Bölge İdare Mahkemeleri tarafından konusu 100.000 Türk Lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan davalar hakkında verilen nihai kararlara karşı söz konusu olmaktadır (Öner, 2015: 219).

## 4. Türkiye ve Aydın İlinde Görülen Vergi Uyuşmazlıklarının İncelenmesi

Türkiye'de bulunan vergi mahkemelerinin kurulduğu 34 ilimiz arasında Aydın Vergi Mahkemesi'de yer almaktadır. Aydın Adliyesinde; 9 ceza mahkemesi, 2 sulh ceza hâkimliği, 1 infaz hâkimliği, 12 hukuk mahkemesi ile 1 vergi mahkemesi ve 2 idare mahkemesi bulunmaktadır<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> 06.01.1982 tarihinde kabul edilmiş ve 20.01.1982 tarihli 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>9</sup> 18.06.2014 tarihinde kabul edilmiş ve 28.06.2014 tarihli 29044 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>10</sup> <http://www.aydin.adalet.gov.tr/mahkemeler.html>.

Aydın Vergi Mahkemesine bağlı mülhakat (merkeze bağlı olan yer) yargı çevresi yeri Muğla ilidir.

Sıra	Kurulduğu İl	Mahkeme Sayısı	Yargı Çevresi
1	Adana	2	Adana, Osmaniye
2	Afyon	1	Afyon
3	Ankara	7	Ankara
4	Antalya	1	Burdur, Isparta
5	Aydın	1	Muğla
6	Balıkesir	1	Balıkesir
7	Bolu	1	Bolu
8	Bursa	2	Çanakkale, Yalova
9	Çorum	1	Çorum
10	Denizli	1	Denizli
11	Diyarbakır	1	Mardin, Siirt, Batman, Şırnak
12	Edirne	1	Kırklareli
13	Elazığ	1	Elazığ
14	Erzurum	1	Ağrı, Artvin, Kars, Iğdır
15	Eskişehir	2	Bilecik, Kütahya
16	Gaziantep	1	Adıyaman, Kahramanmaraş, Urfa, Kilis
17	Hatay	2	Hatay
18	İçel	2	İçel
19	İstanbul	9	İstanbul
20	İzmir	5	İzmir
21	Kayseri	1	Nevşehir, Yozgat
22	Kocaeli	2	Kocaeli
23	Konya	1	Konya
24	Malatya	1	Malatya
25	Manisa	1	Uşak
26	Ordu	1	Ordu
27	Sakarya	1	Sakarya, Düzce
28	Samsun	1	Amasya, Sinop
29	Sivas	1	Erzincan, Tokat
30	Tekirdağ	1	Tekirdağ
31	Trabzon	1	Gümüşhane, Rize, Bayburt
32	Van	1	Bitlis, Hakkâri, Muş
33	Zonguldak	1	Çankırı, Kastamonu, Bartın, Karabük
34	Kırıkkale	1	Kırşehir

Şekil 1 Vergi Mahkemelerinin Kurulduğu İller

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf> (11.11.2016)

#### 4.1. Türkiye’de Görülen Vergi Uyuşmazlıklarının İncelenmesi

2010-2015 yılları arasında; Türkiye’deki vergi mahkemelerinde açılan dava türü bakımından dava konusuna göre dava sayısı en yüksek vergi davalarının; Diğer Vergi Cezaları, Vergi Cezaları ve KDV’nin olduğu tespit edilmiştir. Toplamda en yüksek dava sayısı 2010 yılında 135.929 dava sayısı ile gözlemlenirken, en düşük toplam dava sayısının 87.076 dava sayısı ile 2011 yılında olduğu görülmüştür. 2013-2014 yılları arasında dava konusu en yüksek olan Vergi Cezalarını, son iki yıl olan 2014-2015 yılları arasında KDV Cezalarının geçtiğini söylemek mümkündür.

Tablo 2 2010-2015 Yılları Arasında Türkiye’deki Vergi Mahkemelerinde Açılan Vergi Davası Türleri ve Sayıları

Yıllar	Dava Konusu ve Sayısı	Toplam Dava Sayısı
2010	Diğer Vergi Davaları (75.245)	135.929
2011	Vergi Cezaları (19.981)	87.076
2012	Vergi Cezaları (20.523)	102.722
2013	Vergi Cezaları (23.902)	115.432
2014	KDV Cezaları (22.825)	101.276
2015	KDV Cezaları (26.729)	104.143

Kaynak: [http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik\\_2010-2015/ist\\_tab.htm#](http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2010-2015/ist_tab.htm#) (10.11.2016)



## 4.2. Aydın İlinde Görülen Vergi Uyuşmazlıklarının İncelenmesi

Çalışma kapsamında; 2010-2015 yılları arasındaki Aydın ilindeki mükellef sayıları ile aynı yıllar arasındaki vergi ihtilaflarından kaynaklı Aydın Vergi Mahkemesinde yıl içinde açılan dava sayıları kıyaslanarak yorumlanacaktır.

### 4.2.1. Aydın İli Mükellef Sayıları

Aydın ilindeki vergi ihtilaflarının incelenmesi kapsamında; Aydın Büyükşehir'e bağlı bulunan mükellef sayıları Tablo 3'de verilmiştir. 2010-2015 yılları içerisinde Aydın İlinde en yüksek mükellef sayısı "KDV"de görülürken, en düşük mükellef sayısı ise "Kurumlar Vergisi" olarak tespit edilmiştir. Yıllar içerisinde en yüksek toplam mükellef sayısı 2013 yılında 61.094 olarak gözlemlenirken, en düşük toplam mükellef sayısı ise 56.548 olarak 2015 yılında olarak kaydedilmiştir. Toplam mükellef sayılarında yıllar itibariyle azalma olduğu görülmektedir.

Tablo 3 Aydın İli Mükellef Sayıları

Yıllar	Gelir Vergisi Mükellef Sayıları	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları	KDV Mükellef Sayıları	TOPLAM
2010	23489	6865	29077	59431
2011	23299	6875	28949	59123
2012	23933	6782	29436	60151
2013	24463	6708	29923	61094
2014	23584	6627	28932	59143
2015	24048	6904	25596	56548

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı (gib.gov.tr, 06.10.2016)

### 4.2.2. Aydın İli Vergi Mahkemesi Davalı ve Davacı Durumu

Aydın ili Vergi Mahkemesinde 2010 ve 2015 yılları arasında davacılar gerçek ve tüzel kişi olarak ayrılırken, davalılar ise tüzel kişilerden oluşmaktadır. Bunların sayıları Tablo 4'de verilmiştir. Davacı en fazla gerçek ve tüzel kişi toplam sayısının 3.043 kişi ile 2010 yılında olduğu, davacı en az gerçek ve tüzel kişi toplam sayısının ise 855 kişi ile 2015 yılında olduğu tespit edilmiştir. Davalı en fazla tüzel kişi sayısı 2013-2014 yılları arasında görülürken; davalı en az tüzel kişi sayısı ise 2012 yılında 27 kişi olarak kaydedilmiştir. Davacı gerçek ve tüzel kişi ile davalı sayılarında yıllar itibariyle azalışların olması olumlu gelişme olarak değerlendirilmiş olup, nedeninin ise mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarını yargı aşamasına taşımadan, ihtilafları idari aşamada çözmeye yönelik yapmış oldukları davranışların artması olarak değerlendirilmiştir.

**Tablo 4** Aydın İli Vergi Mahkemesi 2010-2015 Yılları Arası Davalı ve Davacı Durumu

		2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Davacı</b>	Gerçek Kişi	1521	874	634	954	481	427
	Tüzel Kişi	1522	875	635	954	481	428
<b>Davalı</b>	Tüzel Kişi	32	31	27	35	35	32

**Kaynak:** Aydın Vergi Mahkemesi Karar Defterinden elde edilen veriler derlenerek oluşturulmuştur.

#### 4.2.3. Aydın İli Vergi Mahkemesi Açılan Dava Sayıları

Tablo 5’de görüldüğü üzere geçen yıldan devren gelen dava sayıları yıllar içerisinde düşüş göstermiştir. En yüksek devreden dava sayısı 2010 yılında gerçekleşirken, en düşük devreden dava sayı ise 2012 yılında gerçekleşmiştir. Dava sayıları arasında en yüksek oranın yıl içinde açılan davalara ait olduğu görülmekte olup, açılan dava sayıları yıllar itibariyle düşüş göstermiştir. Yıl içinde açılan dava sayısı 2010 yılında 3.043 iken, bu sayı 2015 yılında 855’e düşmüştür. Açılan dava sayılarındaki azalışın nedeni olumlu olmakla birlikte, mükellefin vergi kural ve kaidelerine uyumu ile vergi ihtilaflarının yargıya gitmeden idari aşamada çözülmesi yönündeki artışlardan kaynaklandığı söylenebilir. Danıştay’dan Bozularak gelen dava sayılarında ise 2014 yılında 51 ile en düşük, 2013 yılında ise 109 ile en yüksektir. Yılların toplam dava sayılarına baktığımızda ise azalan sayılara göre 2010, 2011, 2013,2014, 2012 ve 2015 yılları gelmektedir.2012 yılı haricinde yıllara göre dava sayılarında bir düşüş olduğu söylenebilir.

**Tablo 5** Aydın İli Vergi Mahkemesi 2010-2015 Yılları Arası Açılan Dava Sayıları

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Geçen yıldan devren gelen</b>	1269	1219	187	402	720	301
<b>Yıl içinde açılan</b>	3043	1749	1269	1908	962	855
<b>Bozularak gelen</b>	80	73	61	109	51	77
<b>Toplam</b>	4392	3041	1517	2419	1733	1233

**Kaynak:** Aydın Vergi Mahkemesi Karar Defterinden elde edilen veriler derlenerek oluşturulmuştur.

#### 4.2.4. Aydın İli Vergi Mahkemesi Karara Bağlanan Dava Sayıları

Tablo 6’da görüldüğü üzere Aydın İli Vergi Mahkemesinde yıl içinde karara bağlanan en yüksek dava sayısı 3.093 ile 2010 yılında görülürken, en düşük dava sayısı ise 932 ile 2015 yılında olduğu tespit edilmiştir. Bir sonraki yıla devreden dava sayısı en yüksek 1.219 ile 2010 yılında görülürken, en düşük devreden dava sayısı ise 187 ile 2011 yılında olduğu görülmüştür.

**Tablo 6** Aydın İli Vergi Mahkemesi 2010-2015 Yılları Arası Karara Bağlanan Dava Sayıları

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Yıl içinde karara bağlanan</b>	3093	2781	1054	1590	1381	932
<b>Bir sonraki yıla devreden</b>	1219	187	402	720	301	224

**Kaynak:** Aydın Vergi Mahkemesi Karar Defterinden elde edilen veriler derlenerek oluşturulmuştur.

#### 4.2.5. Aydın İli Vergi Mahkemesi Karara Bağlanan Dava Konusu ve Dava Sayısının Mükelleflere Göre Karşılaştırılması

Tablo 7’de görüldüğü üzere Aydın İli Vergi Mahkemesinde yıl içerisinde açılan dava sayısının mükellef sayısına göre düşük olduğu görülmüştür.

**Tablo 7** Aydın İli Vergi Mahkemesi 2010-2015 Yılları Arası Karara Bağlanan Dava Konusu-Dava Sayısının Mükellefe Göre Karşılaştırılması

Yıllar	Dava Konusu ve Sayısı En Yüksek Dava ile Toplam Dava Sayısı **	En Yüksek Mükellef Sayısı ile Toplam Mükellef Sayısı *	Yıl İçinde Açılan Dava Sayısı **
2010	Vergi Cezaları (963) 3.093	KDV (29.077) 59.431	3.043
2011	Vergi Cezaları (936) 2.781	KDV (28.949) 59.123	1.749
2012	Vergi Cezaları (324) 1.054	KDV (29.436) 60.151	1.269
2013	Vergi Cezaları (428) 1.580	KDV (29.923) 61.094	1.908
2014	Vergi Cezaları (449) 1.381	KDV (28.932) 59.143	962
2015	Vergi Cezaları (218) 932	KDV (25.596) 56.548	855

**Kaynak:** \* Gelir İdaresi Başkanlığı (gib.gov.tr, 03.11.2016)

\*\* Aydın Vergi Mahkemesi Karar Defterinden elde edilen veriler derlenerek oluşturulmuştur.

## 5. Sonuç

Vergisel uyuşmazlıklar genelde mükellefin kanunlara yeterince nüfuz edememesinden kaynaklanmaktadır. Son derece karmaşık ve dağınık şekilde olan vergi mevzuatının tam olarak anlaşılabilir olması da gerçekten zordur. Mükelleflerden bunu beklemek yanlış olacaktır ki zaman zaman idare de mevzuatı anlamamakta, aynı durumlarda farklı uygulamalara yer vermektedir. Bu sebeplerle, sıklıkla mükellef ile idare karşı karşıya gelmektedir. Genel olarak ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemeleri ve sonrasında, eğer kanun yolları açık ise, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay süzgecinden kararların geçmesi uzun süreli, zahmetli, maliyetli, bazen can sıkıcı ve belli bir süre belirsizliğini koruması, hem davacı hem de davalı açısından sorun teşkil etmektedir. Temel kamusal

hizmetlerin finansmanı niteliğinde olan vergi ve buna bağlı alacakların tahsilinin sürüncemede kalması idarenin bütçe dengesini sarsacağı gibi mükellefin de kendini yargısal bir baskı altında hissetmesine neden olur. Bu nedenle yargı sürecinin mümkün olduğunca hızlı sonuçlanması önem arz etmektedir. Elbetti ki bu hızlilik, yanında da hukuka aykırı kararlar getirmemelidir.

Aydın ilinde 2010-2015 yılları arasında karara bağlanan dava türü bakımından dava konusu ve sayısı en yüksek vergi davasının “Vergi Cezaları” olduğu görülmüştür. Aydın Vergi Mahkemesinde karara bağlanan dava konusu olan “Vergi Cezaları” davalarının yüksek olmasının nedeninin, mükelleflerin VUK’ta belirtilmiş olan vergi kurallarına uymamaları ve bu durumun yetkili vergi daireleri elemanlarınca zamanında ve sıklıkla yapılan vergi incelemeleri sonucunda vergi cezalarına neden olacak hususların tespit edilmesiyle vergi cezaları davaların fazla olduğu düşünülmektedir.

2010-2015 yılları arasında Aydın ilindeki en fazla mükellef sayısının KDV mükellefi olduğu tespit edilmiştir. Bunun nedeninin ise, diğer vergi mükelleflerinden büyük bir kısmının aynı zamanda KDV mükellefi olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Aynı yıllar arasında, Aydın Vergi Mahkemesinde yıl içinde açılan vergi davası sayılarının; mükellef sayıları ile karşılaştırılması yapıldığında açılan dava sayısının mükellef sayısına göre düşük oranda olduğu görülmüştür. Aydın ili Vergi Mahkemesinde yıl içinde açılan ve karara bağlanan dava sayısındaki azalışlar olumlu değerlendirilebilir. Nedeni ise; yıllar itibariyle mükellef VUK’ta belirtilmiş olan kural ve kaideleri yerine getirmiş veya mükellef vergi uyumsuzluklarını yargı aşamasına taşımadan idari aşamada çözüm yoluna gitmiştir.

Genel olarak değerlendirilecek olursak; Aydın Vergi Mahkemesinde görülen dava sayılarındaki azalışın nedeninin vergi alacaklısı olan devletin, mükellefler için çıkarmış olduğu af yasalarından kaynaklandığını söylemek mümkündür. 13.02.2011 tarihli ve 27857 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6111 sayılı af yasası ve 19.08.2016 tarihli ve 29806 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6736 sayılı yasanın mükellefe birçok kolaylıklar getirdiğini söylemek mümkündür. Bu çıkarılan af yasalarıyla birlikte birçok mükellef ihtilafları yargıya götürmeden idari aşamada çözüm yoluna gittikleri söylenebilir. Mükellefin vergiye gönüllü uyumunu arttırmaya yönelik devlet tarafından yapılan etkinliklerin de ayrıca olumlu geri dönüşleri olduğu düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- AKA, Y. (2009). Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Yeri ve Önemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, İzmir
- ALTUNDIŞ, M. (2008). Hukuki Güvenlik İlkesi Yasama Dergisi, Sayı: 10, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık.
- ARSLANER, H. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu. ÜİİD-İJEAS,17: 273-300.
- BİR, E. (2012). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları Uyuşmazlıkların Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü Sivas Vergi Mahkemesi İncelemesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- CANDAN, T. (2006). Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma. 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- KARAKOÇ, Y. (1997). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir.
- KARAKOÇ, Y. (2000). Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara.
- KARAKOÇ, Y. (2004). Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Basım, Ankara.
- KARAKOÇ, Y. (2007). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Ankara: Yetkin Yayınları.
- KIRBAŞ, S. (1996). Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- KIRBAŞ, S. (1998). Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar), Ankara: Siyasal Kitabevi.
- OĞURLU, Y. (2003). İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu, Seçkin Yay., Ankara.
- ÖNCEL M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2012). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖNER, E. (2015). Vergi Hukuku, 5. Baskı Seçkin Ankara.
- POLATKAN, V. (1993). Yürütmenin Durdurulması Kararları”, Yaklaşım Dergisi, Cilt.1, Sayı. 6, Haziran.
- UFUK, M. T. (2000). Türk Vergi Yargı Sistemi, Maliye Postası Dergisi, 21:477.