



T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI



ADLİ VE İDARİ YARGI BAKIMINDAN VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ

BEYZA AKTÜRK
ORCID ID: 0009-0002-5171-2609
YÜKSEK LİSANS TEZİ
DANIŞMAN: PROF. DR. AHMET ŞAHBAZ

Ankara - 2026



T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI



ADLİ VE İDARİ YARGI BAKIMINDAN VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ

BEYZA AKTÜRK
ORCID ID: 0009-0002-5171-2609
YÜKSEK LİSANS TEZİ
DANIŞMAN: PROF. DR. AHMET ŞAHBAZ

Ankara - 2026



T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü



ÖZET

Kamu hizmetlerinin sürdürülebilmesi için ihtiyaç duyulan temel finansman, devletin egemenlik hakkına istinaden tahsil ettiği vergilerle sağlanmaktadır. Anayasal sınırlar ve yasal düzenlemeler çerçevesinde şekillenen bu tahsilat süreci, bütünüyle kanunilik ilkesine dayanmaktadır. Buna karşın; idarenin eylem ve işlemlerinden, mükelleflerin tutumlarından veya hayatın doğal akışından kaynaklanan çeşitli vergisel uyuşmazlıkların doğması muhtemeldir. Bu ihtilafların çözüm merci olan vergi yargısı; bir yandan idari uygulamalarda ortaya çıkabilecek keyfiligi ve hukuka aykırılıkları önleme işlevi görürken, diğer yandan mükelleflerin ödevlerini ihlal etmesi durumunda gerekli müeyyidelerin tatbikini sağlamaktadır. Vergisel ihlalin niteliğine bağlı olarak uyuşmazlıkların çözüm yeri değişebilmektedir; nitekim salt idari uyuşmazlıklar idari yargı kolunda (vergi mahkemeleri) çözümlenirken, suç vasfındaki fiiller vergi ceza hukuku kapsamında adli yargının (ceza mahkemeleri) görev alanına girmektedir. Bu bağlamda tez çalışmamızda, öncelikle vergi mahkemelerinin yetkisine giren idari uyuşmazlıklar ve yargılama evreleri, vergi hukukunun evrensel prensipleri ekseninde incelenecektir. Akabinde, vergi ceza hukuku bağlamında suç teşkil eden eylemler ve bunlara bağlanan hukuki sonuçlar analiz edilecektir. Gerek idari gerekse adli yargı mercileri önünde görülen davalarda karşılaşılan sorunlar, güncel yargı içtihatları ışığında irdelenecektir. Yapılan değerlendirmeler neticesinde, söz konusu uyuşmazlıklarda adli ve idari yargı kolları açısından yapısal farklılıklar bulunduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın sonuç kısmında ise vergisel ihtilafların çözüm aşamalarında saptanan bu aksaklıkların giderilmesine matuf çözüm önerileri sunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hataları, Vergi Yargılaması, Vergi Suçları, Vergi Hukuku, Vergi Uyuşmazlıkları.

Key Words: Tax Errors, Tax Trial, Tax Crimes, Tax Law, Tax Disputes.

Öğrencinin	Adı Soyadı	Beyza AKTÜRK		
	Numarası	23813501004		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Maliye / Maliye		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	X	
		Doktora		
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Ahmet ŞAHBAZ		
Tezin Adı	Adli ve İdari Yargı Bakımından Vergi Uyuşmazlıklarının Değerlendirilmesi			

ABSTRACT

The basic financing required for the sustainability of public services is provided by taxes collected by the state in accordance with its sovereign right. This collection process, shaped within constitutional limits and legal regulations, is based entirely on the principle of legality. Nevertheless, various tax disputes may arise from the actions and transactions of the administration, the attitudes of taxpayers, or the natural course of life. The tax judiciary, which is the authority for resolving these disputes, serves to prevent arbitrariness and illegality that may arise in administrative practices, while also ensuring that the necessary penalties are applied in cases where taxpayers violate their obligations. Depending on the nature of the tax violation, the place of resolution of disputes may vary; indeed, purely administrative disputes are resolved in the administrative judiciary (tax courts), while acts constituting offences fall within the jurisdiction of the judicial judiciary (criminal courts) under tax criminal law. In this context, our thesis will first examine administrative disputes falling within the jurisdiction of tax courts and the stages of adjudication, based on the universal principles of tax law. Subsequently, acts constituting offences under tax criminal law and the legal consequences attached to them will be analysed. The problems encountered in cases heard before both administrative and judicial courts will be examined in light of current judicial precedents. As a result of the evaluations made, the aforementioned disputes will be analysed.

Keywords: Tax Errors, Tax Proceedings, Tax Crimes, Tax Law, Tax Disputes.

Author' s	Name and Surname	Beyza AKTURK		
	Student Number	23813501004		
	Department	Maliye / Maliye		
	Study Programme	Master's Degree (M.A.)	X	
		Doctoral Degree (Ph.D.)		
	Supervisor	Prof. Dr. Ahmet ŞAHBAZ		
Title of the Thesis/Dissertation	Evaluation Of Tax Disputes in Terms Of Judicial And Administrative Jurisdiction			

ÖNSÖZ

Bu çalışma adli ve idari yargı bakımından vergi uyuşmazlıklarının değerlendirilmesi amacıyla vergi kavramından, vergi kavramının tarihsel gelişiminden başlayarak vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış nedenlerini ele almaktadır. Bu kapsamda Türk Vergi Sisteminde meydana gelen vergi suç ve cezaları ile adli ve idari yargı bakımından vergi uyuşmazlıklarını inceleyerek söz konusu uyuşmazlıklar tasnif edilmiştir. Çalışmanın en sonunda tasnif edilen bu sorunlara ilişkin çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Vergi Hukuku yalnızca tek bir mevzuatla sınırlı olmayan, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren bir alandır. Vergiye ilişkin yasal düzenlemelerin pek çok farklı mevzuat içerisinde yer alması bu alanda meydana gelen sorunların artmasına neden olmaktadır. Bu kapsamda çalışmamızda bahsi geçen sorunlar bu alandaki problemlerin yalnızca bir kısmını oluşturmakta, çalışmanın içerisinde yer alan vergi sorunları haricinde pek çok vergi sorunu daha bulunmaktadır.

Çalışmanın yapıldığı alan çok geniş ve kapsamlı olup daha nice araştırmaların yapılmasını gerektirmektedir. Elbette ki temennimiz vergiye ilişkin bu sorunların tamamının adil bir şekilde çözülmesidir.

Bu çalışma esnasında bilgi ve birikimi ile bana yardımcı olan değerli hocam ve danışmanım Prof.Dr. Ahmet ŞAHBAZ'a, benden hiçbir desteğini esirgemeyen ve bu süreçte bana yol gösteren hocam Prof. Dr. Altuğ Murat KÖKTAŞ'a teşekkür eder, saygılar sunarım.

Beyza AKTÜRK

Ankara - 2026

KISALTMALAR DİZİNİ

D.	: Daire
E.	: Esas
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ss.	: Sayfa
VUK	: Vergi Usul Kanunu



İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ÖNSÖZ	iii
1. BÖLÜM	1
1.GİRİŞ	1
1.1. Araştırmanın Konusu	1
1.2. Araştırmanın Problemi	1
1.3. Araştırmanın Amacı ve Önemi	2
1.4. Kuramsal Çerçeve	2
1.4.1. Vergi Kavramı.....	3
1.4.2. Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı.....	3
1.5. Verginin Tarihsel Gelişimi.....	5
1.6. Verginin Fonksiyonları	10
1.6.1. Mali Fonksiyon	10
1.6.2. Ekonomik Fonksiyon	11
1.6.3. Sosyal Fonksiyon	12
1.7. Vergileme İlkeleri	13
1.7.1. Adalet İlkesi	13
1.7.2. Belirlilik İlkesi	14
1.7.3. Uygunluk İlkesi	14
1.7.4. İktisadilik (Tasarruf) İlkesi:	15
1.8. Vergiye İlişkin Kavramlar.....	15
1.8.1. Verginin Konusu	16
1.8.2. Vergiyi Doğuran Olay.....	16
1.8.3. Vergi Ehliyeti.....	16
1.8.4. Verginin Alacaklısı	17
1.8.5. Verginin Borçlusu	17

1.8.5.1 Hukuki Açıdan Vergi Borçlusu.....	17
1.8.5.1.1. Vergi Mükellefi.....	17
1.8.5.1.2. Vergi Sorumlusu	18
1.8.5.2. İktisadi Açıdan Vergi Borçlusu.....	18
1.8.5.2.1. Kanuni Vergi Yüklenicisi	18
1.8.5.2.2. Gerçek Vergi Yüklenicisi.....	19
1.8.6. Matrah	19
1.8.7. Vergi Tarifesi	19
1.8.8. İstisna	20
1.8.9. Muafiyet.....	20
1.8.10. Tarh.....	20
1.8.11. Tebliğ	20
1.8.12 Tahakkuk.....	21
1.8.13. Tahsilat.....	21
2. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI	22
2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Mercileri.....	22
2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari Çözüm Yolları	23
2.2.1. Vergi Hataları ve Hataların Düzeltilmesi.....	23
2.2.2. Re'sen Düzeltme	25
2.2.3. Başvuru Üzerine Düzeltme	25
2.2.4. Pişmanlık ve Islah	26
2.2.5. İndirim.....	27
2.2.6. Uzlaşma.....	27
2.2.7. İzaha Davet	29
2.3. Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Çözüm Yolları.....	30
2.3.1. İdari Yargı Yönünden Vergi Uyuşmazlıkları.....	30
2.3.1.1. İdari Yaptırım Uygulanan Vergi Kabahatleri.....	33

2.3.1.1.1. Vergi Ziyayı Suçu	33
2.3.1.1.2. Usulsüzlük Cezaları	34
2.3.1.1.3. Genel Usulsüzlük	34
2.3.1.1.4. Özel Usulsüzlük	35
2.3.2. Adli Yargı Yönünden Vergi Uyuşmazlıkları	35
2.3.2.1. Vergi Suçları	35
2.3.2.2. Vergi Kaçakçılığı	36
2.3.2.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa Şartı.....	37
2.3.2.2.2. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak	38
2.3.2.2.3. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak	39
2.3.2.2.4. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek	39
2.3.2.2.5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek	39
2.3.2.2.6. Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak	40
2.3.2.2.7. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen, Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak.....	40
2.3.2.2.8. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak	41
2.3.2.2.9. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeleri, Bakanlık ile Anlaşması Olmadığı Halde Basanlar veya Bilerek Kullananlar	41
2.3.2.3. Vergi Mahremiyetini İhlal.....	42
2.3.2.4. Mükellefin Özel İşlerini Yapma.....	44
2.3.3. Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları.....	45
2.3.3.1. Müzakere.....	46
2.3.3.2. Arabuluculuk.....	46

2.3.3.3. Tahkim	46
2.3.3.4. Erken Ön Tarafsız Değerlendirme	47
2.3.3.5. Vakıaların Saptanması	47
2.3.3.6. Kısa Duruşma.....	47
2.3.3.7. Etkin Pişmanlık	47
3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI	49
3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Ortaya Çıkış Nedenleri.....	49
3.2. Uyuşmazlıkların Yargı ile Alternatif Çözüm Yolları Bakımından Değerlendirilmesi ...	54
3.3. Araştırmanın Yöntemi.....	55
3.3.1. Araştırmanın Deseni ve Tasarımı.....	55
3.3.2. Verilerin Analizi	56
3.3.3. Araştırmanın Geçerliliği ve Güvenirliği	56
3.4. Bulgular.....	57
3.4.1. Vergi Adaletsizliği Nedeniyle Meydana Gelen Sorunlar.....	57
3.4.2. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar	58
3.4.3. Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz (Non Bis İn İdem) İlkesine Aykırılık Nedeniyle Karşılaşılan Sorunlar	59
3.4.4. Vergi Kaçakçılığı Mütalaa Şartı Nedeniyle Ortaya Çıkan Sorunlar	63
3.4.5. Norm Çatışmaları.....	65
3.4.6. Vergiye Uyum ve Vergi Ahlakı	66
3.4.7. Etkin Pişmanlık Müessesinin Neden Olduğu Sorunlar	67
4.SONUÇ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	69
KAYNAKÇA.....	77

1. BÖLÜM

KAVRAMLAR, TANIMLAR VE TARİHİ SÜREÇ

1.GİRİŞ

Modern devletlerin en temel egemenlik güçlerinden biri olan vergilendirme yetkisi, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamanın yanı sıra ekonomik ve sosyal hayatı düzenlemede de kritik bir role sahiptir. Anayasal sınırlar ve kanunilik ilkesi çerçevesinde yürütülen vergilendirme süreci, doğası gereği devlet ile mükellefler arasında hak ve ödevler temelinde dinamik bir ilişki doğurmaktadır. Ancak mevzuatın karmaşıklığı, idari uygulamalardaki farklılıklar veya mükelleflerin ödevlerini yerine getirme biçimleri, bu süreçte çeşitli vergisel uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını kaçınılmaz kılmaktadır.

Bu çalışma, vergi kavramının tarihsel gelişiminden ve temel ilkelerinden yola çıkarak ülkemizde yaşanan vergisel uyuşmazlıkların adli ve idari yargı boyutlarını yapısal bir analize tabi tutmayı amaçlamaktadır. Bu doğrultuda; araştırmanın konusu, problemi, amacı ve önemi ele alınarak çalışmanın genel teorik ve pratik çerçevesi çizilmiştir.

1.1. Araştırmanın Konusu

Söz konusu çalışma vergi, vergileme ilkeleri, verginin fonksiyonları ve verginin tarihsel gelişiminden kısaca bahsederek ülkemizde meydana gelen vergisel uyuşmazlıkları değerlendirmektedir. Ülkemizde meydana gelen vergisel uyuşmazlıkların bir kısmı vergi hataları, bir kısmı vergi suç ve cezaları bir kısmı da bu ihtilaflara uygulanacak vergi mevzuatı nedeniyle meydana gelmektedir. Çalışmamızda bu konular araştırılmıştır.

1.2. Araştırmanın Problemi

Vergi hukuku oldukça kapsamlı bir alan olması nedeniyle içerisinde kaynağı farklı pek çok sorun bulunmaktadır. Çalışmamızda vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış nedenleri ve bu uyuşmazlıkların barındırdığı sorunlar vergi hataları, vergi suçları, idari ve adli yargı yönünden vergi yargılamaları ışığında incelenmiştir. Araştırma genel olarak vergi adaleti, vergi mevzuatı, norm çatışmaları alanında meydana gelen sorunlardan bahsetmektedir.

1.3. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Çalışmanın temel amacı vergi alanındaki uyuşmazlıklar, bu uyuşmazlıkların ortaya çıkış nedenleri ile meydana gelen sorunlara dikkat çekmenin yanı sıra tespit edilen birtakım sorunlara çözümler üretilmesidir. Bununla bağlantılı olarak araştırmanın önemi de esasen bu sorunlara vurgu yapılması, mümkünse sorunlara yönelik çözümler üretilmesi ve bu alanda çalışmalar yapılmasını teşvik etmektedir.

1.4. Kuramsal Çerçeve

Vergi, verginin fonksiyonları, ilkeleri, tarihsel gelişimi gibi kavramlar aşağıda açıklanmıştır. Çalışmamızın esası ile ilgili olan vergi uyuşmazlıkları kavramı ve bu uyuşmazlıkların çözüm mercileri; idari ve adli yargı yönünden çözüm mercileri ve alternatif uyuşmazlık çözüm yolları literatürde yer alan çalışmalar kapsamında açıklanmıştır.

Aynı zamanda vergiye yönelik temel kavramlar olan vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, indirim, uzlaşma ve izaha davet müesseseleri açıklanmıştır. Bu kavramlar çalışmamızın daha iyi anlaşılması ve amacına ulaşması bakımından önem arz etmektedir.

Nitekim vergilendirmeye ilişkin konularda uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına esas olan idari yaptırım uygulanan vergi kabahatleri; vergi ziyaı suçu, usulsüzlük cezaları ile vergi suçları; vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma incelenerek, kanunun bu kavramlara ilişkin kısımları referans alınarak bahsedilmiştir.

Aynı şekilde vergi uyuşmazlıklarında alternatif çözüm yolları içerisinde yer alan müzakere, arabuluculuk, tahkim, erken ön tarafsız değerlendirme, vakıaların saptanması, kısa duruşma müesseselerinden kısaca bahsedilmek suretiyle bu konularda da fikir oluşturmak amaçlanmıştır.

Çalışmamızın ilerleyen kısımlarında verilen bu kavramlarla alakalı olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların nedenleri ve buna istinaden üretilen çözümler ele alınmıştır.

1.4.1. Vergi Kavramı

Vergi en basit hali ile devletin, kamu harcamalarını finanse edebilmek amacıyla kişilerden ya da kurumlardan karşılıksız, cebri ve kanuna dayanarak aldığı parasal yükümlülük olarak tanımlanabilir. Gaston Jèze tarafından vergi kamu harcamalarını karşılamak amacıyla hizmet neticesinde verilmeyen ve geri almamak üzere alınan para biçiminde tanımlanmaktadır. Bu tanım modern anlamda verginin taşınması gereken unsurları içermektedir.

Nitekim Anayasamızın 73. maddesinde herkesin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla ödeme gücü ölçüsünde vergi ödemekle yükümlü olduğu hüküm altına alınmıştır. Madde devamında maliye politikasının sosyal amacının da vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması gerektiği, mali yükümlülüklerin kanunla düzenlenebileceğinden bahsedilmiştir. Bu madde ile verginin esas amacının kamu giderlerini karşılamak olduğu açıkça belirtilmiştir. Bunun yanı sıra verginin herkesin mali gücüne (ödeme gücü) göre vergi ödemekle mükellef olduğuna da yer verilmiştir. Ödeme gücü ise kişinin kendisinin ve ailesinin giderlerini karşıladıktan sonra kalan geliri ifade etmektedir(Turhan, 1993, s. 329).

Verginin doğuş aşaması da dahil olmak üzere tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında çeşitli nedenlerle uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Esasen vergi, devletin mali gücüne dayanarak tek taraflı iradesi ile tahsil edildiğinden; vergiyi tahsil eden ve vergiyi ödeyen taraflar arasında eşitsizliğin olduğundan söz etmek mümkündür. Her ne kadar vergilendirme işlemleri kamu yararı gözetmek suretiyle devlete bir üstünlük tanısa da bu üstünlük keyfiyeti veya sınırsızlığı içermemektedir. Bu nedenle devlete tanınan ekonomik egemenlik ve vergi yetkisi de devletin egemenliğinin sınırlarına bağlıdır(Akkaş, 2013, s. 37).

1.4.2. Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler" ifadesi, vergi hukukunun en temel ve tartışmalı alanlarından birini oluşturmaktadır. Uyuşmazlıkların çözümünde bir mali yükümlülüğün türünü belirlemek, o uyuşmazlığın tabi olacağı hukuki uygulamaları, yargılama usulünü ve görevli mahkemeyi tayin etmek anlamına gelir. Bu nedenle uyuşmazlıkların

belirlenmesinde en temel konulardan biri uyuşmazlık konusunun vergi ya da benzeri mali yükümlülük olarak değerlendirilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan kanunilik ilkesi, vergilendirme yetkisini doğrudan yasama organının tekeline bırakmıştır. Bu ilke uyarınca sadece vergiler değil, mahiyeti itibarıyla vergiye benzeyen fakat farklı isimler altında (prim, aidat, fon kesintisi gibi) karşımıza çıkan tüm benzeri mali yükümlülüklerin ihdası, tadili veya tasfiyesi münhasıran kanun yoluyla gerçekleştirilmelidir. Kamu gücüne dayalı bu tür yükümlülüklerin genel, soyut ve objektif normlarla, yani maddi anlamda bir kanunla düzenlenmesi zorunluluğu; idarenin düzenleyici işlemleriyle bireylere yeni mali külfetler yüklemesini engelleyen temel bir hukuk devleti güvencesidir. Böylece, benzeri mali yükümlülüklerin esaslı unsurlarının yasada açıkça belirtilmesi sağlanarak, mükellefler idari otoritenin muhtemel keyfi uygulamalarına karşı anayasal koruma altına alınmaktadır(Karakoç, 2013, s. 1265).

Vergi benzeri mali yükümlülükler, devletin tek taraflı hukuki iradesiyle kamu giderlerini karşılamak amacıyla cebren tahsil ettiği, geleneksel vergiye benzer yanları bulunmasına karşın vergi türlerine kıyasla literatürde daha yeni bir kamu geliri türü olarak tanımlanmaktadır. Geleneksel vergilerden farklı olarak bu yükümlülükler, genellikle belirli bir kamu hizmetinden doğrudan veya dolaylı yararlanan kesimlerden mali güçleri oranında alınarak temelde elbette ki kamu geliri elde etmek; buna ek olarak toplumsal adaletin ve barışın tesis edilmesini amaçlamaktadır.

Anayasa'nın 73. maddesinde ismen zikredilmesine rağmen açık bir tanımı bulunmayan bu kavram, maliye doktrinindeki "parafiskalite" kavramıyla büyük ölçüde örtüşse de parafiskalite bütçe dışı özel kurum veya mesleki kuruluşların finansmanını hedefleyen daha dar bir alanı kapsamaktadır. Benzeri mali yükümlülükler cebri ve yasal olma yönüyle vergiye benzese de vergideki katı karşılıksızlık ilkesinin aksine, çoğu zaman bir hizmet, izin veya lisans karşılığında tahsil edilerek belirli bir kamu kurumunun giderlerine özgülenmeleri (tahsis ilkesi) yönüyle vergiden yapısal olarak ayrışmaktadır.

Hukuki niteliklerinin tayininde yükümlülüğe verilen isimden ziyade işlemin gerçek mahiyeti esas alınmakta; kamu gücüne dayalı, zorunlu ve tek taraflı iradeyle belirlenen ödemeler, ücret gibi özel hukuk kavramlarından ayrıştırılarak benzeri mali yükümlülük olarak kabul edilmektedir. Vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi için her yıl bütçe kanunuyla bir şart-tasarruf işlemi gerekirken, benzeri mali yükümlülükler genellikle yasama organının ilgili kamu kuruluşuna verdiği kalıcı bir yetki devrine dayanmakta ve genel bütçeye dahil edilmeksizin tahsil edilmektedir. Anayasa Mahkemesi kararlarına göre bir ödemenin bu kapsamda değerlendirilmesi için kamusal bir hizmetin ifası nedeniyle ortaya çıkan giderin finansmanında kullanılması, zorunluluk unsuru taşıması ve vergi yasaları dışındaki özel kanunlarla düzenlenmiş olması kriterleri aranmaktadır. Geniş anlamda vergi hukukunun ve vergi yargısının bir parçası kabul edilen bu yükümlülükler, doktrinde ve yargısal uygulamada vergi mahkemelerinin görev alanına giren, mali güç ve kanunilik ilkeleri çerçevesinde denetlenen temel mali araçlar olarak değerlendirilmektedir(Yiğit & Öztürk, 2017, ss. 613-623).

1.5. Verginin Tarihsel Gelişimi

Vergi olgusu, insanlık tarihinin en köklü ve evrensel kurumlarından biri olarak, devlet organizasyonunun ve siyasal egemenlik kavramının ortaya çıkışıyla eş zamanlı bir tarihsel tekâmül süreci izlemiştir. Turhan (1977) verginin tarihsel gelişimini detaylı bir şekilde ele almış ve geçmişten günümüze değişimini incelemiştir. Buna göre; insan topluluklarının avcı-toplayıcı düzenden yerleşik hayata geçmesi ve akabinde örgütlü bir toplum yapısına dönüşmesiyle birlikte, topluluğun ortak savunma, bayındırlık ve yönetim gibi kamusal gereksinimlerinin finansmanı sorunu doğmuş; bu sorunun temel çözüm aracı olarak ise vergi müessesesi ihdas edilmiştir. Bu bağlamda vergi, devletin var olduğu her tarihsel kesitte ve coğrafyada, kamusal egemenliğin en somut ve belirleyici tezahürlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Tarihsel sosyoloji açısından bakıldığında, verginin doğuşu, toplumsal iş bölümünün ve sınıflı toplum yapısının belirginleşmesiyle yakından ilişkilidir. Başlangıçta, ilkel kabile topluluklarında liderlere sunulan hediyeler, dini ritüellere yapılan katkılar veya savaş ganimetlerinden ayrılan paylar şeklinde beliren ve tamamen ihtiyari nitelik taşıyan bu ödemeler, devlet otoritesinin kurumsallaşması ve merkezi gücün pekişmesiyle birlikte

radikal bir nitelik değişimine uğramıştır. Zaman içerisinde, rızaya dayalı bu aktarımlar, siyasal iktidarın kullanma gücüne yaslanan, cebri ve hukuki bir yükümlülük halini almıştır. Bu dönüşüm, verginin sosyolojik ve hukuki tabanının, gönüllülük esasından egemenlik gücüne dayalı zorunluluk esasına evrildiğini göstermekte olup maliye tarihi aslında bir yönüyle devletin vatandaş üzerindeki mali egemenliğinin tarihidir.

Bahsi geçen esere göre; ilkçağ medeniyetlerinde vergilendirme pratiklerine yakından bakıldığında, para ekonomisinin henüz tam anlamıyla yerleşmediği ve trampa ekonomisinin hâkim olduğu bu dönemlerde, vergi yükümlülüğünün genellikle aynı ödemeler veya bedeni çalışma (angarya) şeklinde kurgulandığı görülmektedir. Merkezi otoritenin son derece güçlü ve teokratik bir yapı arz ettiği Mısır medeniyetinde, firavun adına toplanan vergiler, Nil havzasındaki tarımsal üretimin belirli bir oranının aynı olarak teslimi veya piramit inşası, kanal açma gibi devasa kamu bayındırlık hizmetlerinde bedeni çalışma zorunluluğu şeklinde uygulanmıştır. Antik Yunan şehir devletlerinde (polis) ise vergi anlayışı, vatandaşlık statüsü ve siyasal katılım ile organik bir bağ içerisinde. Özgür Yunan vatandaşları için doğrudan vergi ödemek, özgürlük statüsüyle bağdaşmayan, daha çok kölelere veya yabancılara özgü bir durum olarak algılanmış; bu nedenle vatandaşlardan alınan vergiler genellikle savaş gibi olağanüstü durumlarda başvuru ihtiyari katkılarla sınırlı kalmıştır. Buna karşın, düzenli ve zorunlu kamusal gelirler, daha çok metek adı verilen yerleşik yabancılar, esirler veya fethedilen bölgelerden alınan haraçlar üzerinden finanse edilmiştir. Esirler ve alt sınıflar açısından vergi yükümlülüğü ise, doğrudan üretim sürecine bedeni çalışma yoluyla katılmak suretiyle yerine getirilmiştir. Yunan sitelerinin aksine, hukuk ve devlet sistematığının çok daha ileri bir seviyeye ulaştığı Roma mali sistemi, İlkçağ'ın en gelişmiş ve kurumsallaşmış vergi organizasyonuna sahne olmuştur. Roma'da dolaylı vergilerin yanı sıra servet ve baş vergileri gibi dolaysız vergiler de ağırlık kazanmıştır. Ancak Roma'nın Cumhuriyet döneminden İmparatorluk dönemine geçişle birlikte, genişleyen sınırların korunması ve artan bürokratik harcamalar, vergi yükünün dayanılmaz boyutlara ulaşmasına neden olmuştur. Özellikle vergilerin toplanmasında mültezim benzeri özel araçların kullanılması ve bu araçların kâr marjlarını artırmak için halk üzerinde kurduğu baskı, vergilendirmede aşırılıklara ve adaletsizliklere yol açmıştır. Vatandaşlar üzerinde

artan bu mali baskı, Roma'nın sosyal dokusunu zedeleyen ve imparatorluğun çöküşünü hızlandıran dinamiklerden biri olmuştur. İlkçağ'ın sonlarına doğru, aynı ve bedeni yükümlülüklerin yerini yavaş yavaş parasal vergilere bırakmaya başladığı, ancak aynı ekonominin etkisinin uzun süre devam ettiği görülmektedir.

Orta Çağ'a gelindiğinde, Roma'nın merkeziyetçi yapısının çökmesi ve feodalizmin yükselişiyle birlikte siyasi otoritenin parçalanması, vergi sistemlerini de derinden etkilemiştir. Bu dönemde kamusal ile özel alan ayrımı flurlaşmış, kralın veya derebeyinin şahsi mülkünden elde ettiği gelirler ile devletin egemenlik hakkına dayanarak topladığı gelirler arasındaki sınır uzun süre belirsizliğini korumuştur. Orta Çağ kamu maliyesinin karakteristik özellikleri, dönemin iktisadi yapısıyla uyumlu olarak üç temel noktada toplanabilir. Birincisi; kırsal kesimde aynı ekonomi ve feodal aidatlar hâkimken, yalnızca ticaretin ve zanaatın yoğunlaştığı şehirlerde (burglar), verim vergisi sistemine ve ara sıra uygulanan gelir vergilerine dayalı, nispeten gelişmiş bir kamu iktisadi yapısı oluşmuştur. İkincisi; vergi ve aidatlar, kralın merkezi memurları tarafından değil, genellikle şehir yönetimleri, loncalar veya yerel halk temsilcileri tarafından tevzi (toplam vergi yükünün mükellefler arasında paylaşılması) usulüyle tahsil edilmiştir. Üçüncüsü ve belki de en önemlisi; bütçe anlayışındaki dönüşümdür. Ehrlicher'in de isabetle vurguladığı üzere, Orta Çağ'ın başlarında kralın şahsi bütçesi ile devlet bütçesi eş anlamlyken, 13. yüzyıldan itibaren düzenli vergi gelirlerinin kurumsallaşmasıyla birlikte bu iki kavram birbirinden ayrılmaya başlamıştır. Bu ayrışma, modern vergi devletine giden yolda, kamu maliyesinin şahsileşmekten çıkıp kurumsallaşması adına atılan en kritik adımlardan biridir(Ehrlicher, 1975, s. 331).

Turhan (1977)'a göre; aynı tarihsel kesitte, Doğu ve İslam medeniyetinin temsilcisi konumundaki Osmanlı İmparatorluğu'nun mali yapısı incelendiğinde, imparatorluğun çok kültürlü ve çok hukuklu yapısına uygun pragmatik bir sistemin varlığı görülmektedir. Osmanlı vergi sistemi, temel dayanağını İslam hukukundan alan ve oranları ile matrahları dini kurullarla belirlenen şer'i vergiler (öşür, haraç, cizye) ile padişahın yasama yetkisine (örfi hukuk) dayanan örfi vergiler üzerine inşa edilmiştir. Başlangıçta savaş ve afet gibi olağanüstü hallerde toplanan Avarız vergileri, devletin

nakit ihtiyacının artmasıyla zamanla düzenli gelir kalemlerine dönüşmüştür. Osmanlı maliyesi, fethedilen geniş coğrafyalarda otoriteyi tesis ederken, yerel halkın alışkın olduğu eski vergi pratiklerini ve feodal yükümlülükleri tamamen reddetmemiş; bilakis bunları tahrir defterleri aracılığıyla kayıt altına alarak imparatorluk sistemine entegre etmiştir. Bu esnek yapı, vergi toplama maliyetlerini düşürmüş ve merkezi otoritenin taşradaki sürdürülebilirliğini sağlamıştır. Yeniçağ ile birlikte ise coğrafi keşifler ve ticaret yollarının değişimiyle aynı ekonomiden para ekonomisine tam ve kesin geçiş sağlanmış, merkantilist ve rasyonalist düşünceler mali yapıyı dönüştürmüştür. Sanayi Devrimi ve ulus-devletleşme süreçleriyle birlikte vergi, sadece kamu harcamalarının finansmanını sağlayan tarafsız bir araç olmaktan çıkmıştır. Özellikle 20. yüzyılda Keynesyen iktisat politikalarının etkisiyle vergi; gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek, ekonomik istikrarı sağlamak, yatırımları teşvik etmek ve tüketimi yönlendirmek gibi ekonomik ve sosyal müdahale aracı (ekstra-fiskal amaçlar) olarak da etkin bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır.

Şçz konusu eserde verginin tarihsel süreçteki bu dönüşümü, devletin bireylerin mal varlığının bir kısmına karşılıksız ve cebri olarak el koymasını meşrulaştıran teorik yaklaşımların da çeşitlenmesine neden olmuştur. Maliye literatüründe vergiyi açıklayan teoriler, temel olarak devletin kökenine ve birey-devlet ilişkisine dair felsefi görüşlere göre şekillenmektedir. 17. ve 18. yüzyıl Aydınlanma düşüncesine dayanan Rasyonalist ve Ferdietçi devlet görüşüne göre devlet, bireylerin ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere bir sosyal sözleşme ile oluşturdukları yapay ve araçsal bir organizasyondur. Devletin varlık nedeni bireydir. Bu felsefi yaklaşıma dayanan istifade (yararlanma) teorisi, vergiyi devlet ile birey arasındaki bir mübadele ilişkisi olarak açıklar. Bu teori kapsamında vergi, devlet tarafından sunulan kamu hizmetlerinin bir fiyatı, bedeli veya karşılığı olarak görülür. İstifade teorisinin alt ayrımlarında vergi; kimi zaman devletin vatandaşa sağladığı yol, su, elektrik gibi hizmetlerin doğrudan bedeli, kimi zaman vatandaşların can ve mal güvenliğinin sağlanması karşılığında ödedikleri bir sigorta primi, kimi zaman ise toplumu devasa bir anonim şirkete benzeten yaklaşımla genel yönetim giderlerine katılım payı olarak tanımlanmıştır. Ancak tam kamusal malların bölünemezliği ve faydanın kişiselleştirilememesi, bu teorisinin açıklama gücünü sınırlandırmıştır.

Diğer taraftan söz konusu eserde de yer aldığı üzere, 19. yüzyılda güç kazanan ve devleti bireyden önceleyen Organik ve Kolektivist devlet anlayışı, devleti bireylerden bağımsız, onların üstünde ve sürekliliği olan üstün bir varlık olarak tanımlar. Bu felsefi temel üzerine kurulan fedakârlık teorisine göre; devlet, kendisini oluşturan bireylerden, varlığını sürdürebilmek ve fonksiyonlarını ifa edebilmek için her türlü fedakârlığı talep etme hakkına sahiptir. Bu bağlamda vergi, devlet ile birey arasındaki bir alışveriş veya hizmet bedeli değil, vatandaşlık bağının ve siyasal sadakatin bir gereği olarak, devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı karşılıksız bir tutardır. Modern vergi hukukunda ödeme gücü ilkesinin temelini oluşturan bu teoriye göre vergi ödemek bir ödevdir ve bu ödev, kişinin kamu hizmetlerinden ne kadar yararlandığına göre değil, mali kudretine (ödeme gücüne) göre belirlenir. Günümüz modern anayasalarında ve Türk vergi sisteminde de vergilendirme yetkisi, genellikle devletin egemenlik hakkı ile açıklanmakta; verginin adil dağılımında ise fedakârlık teorisinin bir uzantısı olan ödeme gücüne göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkeleri esas alınmaktadır.

Verginin tarihsel süreçte gönüllülük esasından sıyrılarak devletin egemenlik gücüne dayanan cebri bir yükümlülüğe dönüşmesi ve teorik düzlemde bireyden talep edilen karşılıksız bir fedakârlık olarak tanımlanması, devlet ile birey arasındaki hukuki ilişkinin hassas dengesini ve çatışma potansiyelini de beraberinde getirmiştir. Devletin, kamu harcamalarını finanse etmek ve toplumsal düzeni sağlamak amacıyla anayasal ve yasal yetkilerini kullanarak bireylerin mülkiyet hakkına tek taraflı ve icrai bir işlemle müdahale etmesi, doğası gereği bir uyuşmazlık zeminini barındırmaktadır. Her ne kadar fedakârlık teorisi vergiyi toplumsal bir ödev olarak meşrulaştırırsa da mükellefin kişisel mal varlığını koruma güdüsü ile devletin kamu hizmetlerini sürdürme (fiskal) amacı arasındaki bu doğal gerilim, uygulamada sık sık karşıtlıkların doğmasına neden olmaktadır. Vergi kanunlarının karmaşık ve teknik yapısı, idarenin takdir yetkisini kullanımı sırasında oluşabilecek subjektif değerlendirmeler, matrahın tespitindeki belirsizlikler veya verginin tarh, tebliğ ve tahsil aşamalarındaki olası maddi ve hukuki hatalar, bu gerilimi somut hukuki ihtilaflara dönüştüren temel faktörlerdir. Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak, idarenin mali gücünü kullanırken keyfilikten uzak durması ve kanunilik ilkesine bağlı kalması ne kadar

elzemse; mükelleflerin de haksız, hatalı veya ölçüsüz vergilendirme işlemlerine karşı hukuki koruma yollarına başvurabilmesi o derece hayati bir önem taşımaktadır. Zira demokratik hukuk devletlerinde vergilendirme yetkisi sınırsız değildir ve bu yetkinin kullanımı sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların adil, hızlı ve etkin bir şekilde çözüme kavuşturulması, hem vergi adaletinin tesisi hem de mükellef haklarının güvence altına alınması bakımından zorunluluk arz etmektedir. Bu çerçevede, vergi idaresi ile mükellef arasında doğan uyuşmazlıkların niteliğinin, ortaya çıkış nedenlerinin ve hukuk sistemimizde öngörülen idari (uzlaşma, düzeltme) ve yargısal çözüm yollarının incelenmesi, çalışmanın temel problematiğini oluşturmaktadır(Turhan, 1977, ss. 2-15).

1.6. Verginin Fonksiyonları

Devletin egemenlik gücüne dayanarak karşılıksız olarak tahsil ettiği vergiler, sadece bir gelir kaynağı olmanın ötesinde, devletin makro düzeydeki hedeflerine ulaşmasında en dinamik araçlardan biridir. Kamu otoriteleri, ellerindeki vergilendirme yetkisini kullanarak ekonomik ve sosyal hayata doğrudan ya da dolaylı müdahalelerde bulunabilmektedir. Bu durum, verginin tek bir amaca değil, birbirinden farklı işlevsel alanlara hizmet etmesini zorunlu kılmaktadır.

Literatürde genel kabul gören bu işlevler; devletin gelir ihtiyacını karşılayan geleneksel rolü ile toplumsal yapıyı şekillendiren modern rollerini barındırmaktadır. Bu kapsamda, verginin üstlendiği mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonlar aşağıda veirilmiştir.

1.6.1. Mali Fonksiyon

Verginin mali (fiskal) fonksiyonu, devletin varlık sebebi olan kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını sağlamasıdır. Bu fonksiyon, verginin geleneksel ve asli amacıdır. Devletin savunma, adalet, diplomasi, iç güvenlik gibi tam kamusal mal ve hizmetleri üretebilmesi, piyasa mekanizması içinde fiyatlandırılmayan bu hizmetlerin maliyetini karşılayacak sürekli ve düzenli bir gelir akışına bağlıdır.

Kagan (2024)'a göre mali fonksiyon gereği, vergilerin kamu harcamalarındaki artışa paralel bir esneklikte olması beklenir. Kamu harcamalarının arttığı dönemlerde vergi gelirlerinin de artması, bütçe dengesinin korunması açısından hayatidir. Eğer vergi gelirleri, artan kamu harcamalarını karşılamada yetersiz kalırsa, devlet borçlanma veya para basma (emisyon) gibi enflasyonist etkisi yüksek diğer finansman yöntemlerine başvurmak zorunda kalır ki bu da makroekonomik dengeleri bozar. Bu nedenle, vergi sisteminin temel önceliği, hazinenin nakit ihtiyacını en az maliyetle ve en yüksek verimle karşılamaktır.

Günümüzde her ne kadar verginin ekonomik ve sosyal amaçları ön plana çıksa da mali fonksiyon önemini yitirmemiştir. Zira devletin diğer amaçlarını (örneğin teşvik sistemini) hayata geçirebilmesi için dahi güçlü bir mali yapıya ve bütçe disiplinine ihtiyacı vardır. Dolayısıyla verginin mali amacı, diğer tüm amaçların gerçekleştirilebilmesi için bir ön koşul niteliğindedir.

1.6.2. Ekonomik Fonksiyon

Vergiler devletin ekonomiye müdahale araçlarından olması sebebiyle ekonomik hedeflere ulaşmakta önem arz etmektedir. Verginin ekonomik fonksiyonu (ekstra-fiskal amaç), devletin vergiyi bir müdahale aracı olarak kullanarak, ekonomik kararları ve piyasa işleyişini istenilen yönde etkilemesidir. Devlet, vergi oranlarını, matrahlarını, muafiyet ve istisnaları kullanarak tüketim, tasarruf ve yatırım eğilimleri üzerinde belirleyici bir rol oynar. Bu fonksiyon, özellikle konjonktürel dalgalanmaların (enflasyon ve durgunluk) önlenmesi ve ekonomik büyümenin sağlanması açısından kritik öneme sahiptir.

Vergilerin ekonomik fonksiyonunu ekonomik istikrarı sağlama ve kaynak tahsisini yönlendirme olarak iki alt başlıkta değerlendirmek mümkündür. Devlet, enflasyonist dönemlerde (fiyatlar genel seviyesinin yükselmesi) talebi kısmak amacıyla vergileri artırarak piyasadaki likiditeyi çeker. Durgunluk (resesyon) dönemlerinde ise vergileri düşürerek veya vergi iadeleri yaparak harcanabilir geliri artırır ve toplam talebi canlandırır. Bu sayede vergi, ekonomide otomatik stabilizatör görevi görür. Bu verginin ekonomik fonksiyonu içerisinde istikrarı sağlama olarak değerlendirilebilir.

Bunun yanı sıra devlet, kalkınma planları çerçevesinde stratejik görülen sektörleri (örneğin teknoloji, yenilenebilir enerji) veya az gelişmiş bölgeleri desteklemek amacıyla vergi teşvikleri (indirimli kurumlar vergisi, KDV istisnası vb.) uygular. Buna karşılık, toplum veya çevre sağlığına zararlı görülen faaliyetleri (örneğin tütün, alkol, karbon salınımı) yüksek oranda vergilendirerek bu alanlardaki yatırımları ve tüketimi caydırır. Bu da kaynak tahsisini yönlendirme olarak adlandırılabilir.

Özetle, ekonomik büyüme modellerinde vergi, sermaye birikimini teşvik eden ve kaynakların verimsiz alanlardan verimli alanlara kaymasını sağlayan stratejik bir kaldıraç olarak kullanılmaktadır.

1.6.3. Sosyal Fonksiyon

Verginin sosyal fonksiyonu, piyasa ekonomisinin kendi işleyişi sonucunda ortaya çıkan gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek amacıyla devletin vergi mekanizmasını kullanmasıdır. Sosyal devlet ilkesinin bir gereği olan bu fonksiyon, toplumdaki sınıflar arası uçurumun azaltılmasını ve toplumsal barışın (sosyal adalet) tesis edilmesini hedefler.

Egeli (2019)'ye göre bu amaca ulaşmak için kullanılan en temel araç "artan oranlı" (müterakki) vergi tarifesidir. Geliri yüksek olan bireylerden daha yüksek oranda vergi alınması, geliri düşük olanlardan ise daha az vergi alınması veya hiç vergi alınmaması (muafiyet), gelirin yeniden dağıtımını sağlar. Örneğin, asgari geçim indirimi uygulamaları, lüks tüketim mallarına yüksek vergi konulması (ÖTV gibi) veya veraset ve intikal vergisi yoluyla servetin nesiller arası transferinin vergilendirilmesi, sosyal fonksiyonun somut tezahürleridir.

Sosyal fonksiyon ayrıca, dezavantajlı grupların (engelliler, gaziler vb.) vergi avantajlarıyla korunmasını da kapsar. Böylece vergi, sadece bir gelir toplama aracı değil, aynı zamanda toplumsal dayanışmayı kurumsallaştıran bir politika aracı hüviyeti kazanır.

1.7. Vergileme İlkeleri

Egeli (2019)'ye göre vergileme ilkeleri, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken uyması gereken temel hukuksal, ekonomik ve mali kurallar bütünüdür. Bu ilkeler, vergi sisteminin etkinliğini, adaletini ve sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla geliştirilmiştir. Tarihsel süreçte vergileme ilkelerini sistematik olarak ele alan ilk iktisatçı, 1776 yılında yayımladığı *Ulusların Zenginliği* adlı eseriyle Adam Smith'tir. Smith'in ortaya koyduğu dört temel ilke modern vergi hukukunun ve anayasaların da temelini oluşturmaktadır. Bu ilkeler, keyfi vergilendirmeyi önleyerek hem mükellef haklarını korur hem de vergi uyumunu artırır.

1.7.1. Adalet İlkesi

Vergilemede adalet ilkesi, vergi yükünün toplumun bireyleri arasında hakkaniyete uygun olarak dağıtılmasını ifade eder. Bu ilke, modern anayasalarda yer alan genellik ve eşitlik ilkelerinin birleşimiyle vücut bulur. Adalet ilkesi, verginin herkesin mali gücüne (ödeme gücüne) göre alınmasını zorunlu kılar.

Literatürde vergi adaleti yatay ve dikey olmak üzere iki boyutta ele alınır. Ödeme gücü aynı olanların aynı miktarda vergi ödemesi yatay adalettir. Başka bir deyişle aynı gelire ve aynı ailevi duruma sahip iki vatandaşın eşit vergiye tabi tutulmasıdır. Dikey adalet ise ödeme gücü farklı olanların farklı miktarda vergi ödemesidir. Geliri fazla olanın, az olana göre daha fazla vergi ödemesi, artan oranlı tarifelerle sağlanır.

Adam Smith'e göre vatandaşlar, devletin koruması altında elde ettikleri gelirle orantılı olarak kamu harcamalarına katılmalıdır. Smith'in bu yaklaşımı, vergi yükünün mükelleflerin şahsi ve ailevi durumları (evli, çocuklu, engelli vb.) dikkate alınarak belirlenmesini gerektirir. Günümüzde en az geçim indirimi ve ayırma kuramı (emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha az vergilendirilmesi) gibi uygulamalar, adalet ilkesinin sosyo-ekonomik yansımalarıdır (Akdoğan, 2009, s. 201). Bu ilkenin ihlali, mükelleflerin sisteme olan güvenini sarsarak vergi direncini ve kayıt dışılığı artırır. Ödeme gücüne göre vergilendirilmesi bu ilkenin unsurlarından birdir. Buna ek vergi adaleti olarak sosyo-ekonomik nitelikteki aranjmanlara da imkan tanıyan bir uygulamadır (Akdoğan, 2009, s. 201). Adam Smith'e göre, kişiler kendi ödeme güçleri

doğrultusunda kamu harcamalarına iştirak etmelidir. Smith'in bu ilkesine göre vergi yükünün mükelleflerin şahsi durumlarına göre dağıtılması gerekmektedir. Söz konusu ilke vergi adaletinin sağlanması için en önemli unsurdur.

1.7.2. Belirlilik İlkesi

Bu ilke “kesinlik” olarak da tanımlanabilir. Belirlilik (kesinlik), verginin konusunun, matrahının, oranının, ödeme zamanının ve şeklinin yasalarla önceden, açık ve net bir şekilde belirlenmesini ifade eder. Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukukundaki yansıması olan bu ilkeye göre; vergi yükümlülüğü idarenin keyfi uygulamalarına bırakılamaz(Du Preez, 2015, s. 3).

Mükellef, ne zaman, ne kadar ve nasıl vergi ödeyeceğini önceden bilmeli ve ekonomik planlarını buna göre yapabilmelidir. Kanunların geriye yürümezliği, kıyas yasağı ve idarenin takdir yetkisinin sınırlandırılması belirlilik ilkesinin unsurlarıdır. Eğer bir vergi sistemi karmaşık, anlaşılmaz ve sık sık değişen kurallara sahipse, orada belirlilikten söz edilemez. Vatandaşın ödeyeceği verginin sarih ve kesin olması, uyuşmazlıkların önlenmesi açısından en önemli güvencedir(Edizdoğan, 2004, s. 228). Mükellefin vergi kanunlarını öngörebilir olması, yatırım ortamının güvenliği için de şarttır. Belirsizlik, vergi uyuşmazlıklarının ve dava süreçlerinin en temel kaynağıdır. Ayrıca bu kurallar neticesinde mükellef hangi unsurlara vergi uygulanıp uygulanmayacağı yahut bu vergilerin niceliği hakkında bilgi sahibi olmalıdır (Sağbaş, 2008, ss. 209-210).

1.7.3. Uygunluk İlkesi

Vergi, mükelleflerden en uygun şartlarda, en uygun zamanda ve en elverişli araçlar kullanılarak tahsil edilmelidir. Verginin mükellef açısından ödenmesi en kolay ve en az sıkıntı yaratacak zamanda ve biçimde tahsil edilmesini öngörür. Amaç, mükellef üzerinde oluşan psikolojik ve maddi baskıyı asgari düzeye indirmektir.

Bu ilke gereği vergi, mükellefin eline gelirin geçtiği anda talep edilmelidir. Örneğin, çiftçiden hasat zamanında, ücretliden maaşını aldığı anda vergi talep edilmesi uygunluk ilkesinin gereğidir. Günümüzde yaygın olarak kullanılan kaynakta kesinti (stopaj) yöntemi ve KDV'nin harcama anında tahsil edilmesi, bu ilkenin en başarılı

uygulamalarıdır. Mükellefler, vergi idaresinden bürokratik işlemlerin azaltılmasını, beyanname verme ve ödeme süreçlerinin basitleştirilmesini bekler. Vergiye uyum maliyetlerinin (kırtasiyecilik, zaman kaybı) düşürülmesi, verginin zahmetsiz olmasını sağlar. Ancak idare bu kolaylığı sağlarken, vergi güvenliğini tehlikeye atacak serbestiden de kaçınmalıdır. Vergi idaresi olabildiğince zahmetsiz şekilde vergilerin ödenmesini sağlamalı ancak ihtiyaç olduğu kadar da katı olabilmelidir (Aksoy, 1998, s. 223).

1.7.4. İktisadilik (Tasarruf) İlkesi:

Bu ilke verginin tarh ve tahsili için yapılan idari giderlerin (personel, kırtasiye, bina, takip masrafları vb.), toplanan vergi gelirinden mümkün olduğunca düşük olmasını ifade eder. Bir verginin toplanması için harcanan para, o vergiden elde edilen gelire yaklaşıyorsa, o vergi iktisadi değildir.

Adam Smith'in Halkın cebinden çıkan para ile devletin hazinesine giren para arasındaki farkın asgari olması şeklinde tanımladığı bu ilke, vergi sisteminin verimliliğini ölçer. Eğer bir vergi türü çok az gelir getiriyor ancak toplanması için büyük bir denetim ordusu ve maliyet gerektiriyorsa, o verginin kaldırılması daha rasyoneldir. Ayrıca bu ilke, verginin piyasa ekonomisinin işleyişini bozmaması, üretici ve tüketici kararlarını olumsuz yönde etkileyerek ölü darı kaybı yaratmaması gerektiğini de savunur. Yani vergi, ekonomik birimlerin faaliyetlerini engelleyecek veya onları piyasadan çekecek ağırlıkta olmamalıdır. Yine bu ilke uyarınca vergi işlemlerinin ekonomik hayatı olumsuz etkilememesinin yanı sıra kişilerin kendi kanaatlerinde akla uygun olmayan sonuçların meydana gelmesinin de önlenmesi hedeflenir (Pehlivan, 2009, ss. 145-146).

1.8. Vergiye İlişkin Kavramlar

Vergilendirme işlemleri ve vergi hukukuna ilişkin terimlerin kavranması adli ve idari yargı bakımından meydana gelen vergi uyuşmazlıklarının nedenlerinin ortaya çıkarılması ve neticede işbu vergi uyuşmazlıklarına çözüm üretilebilmesi açısından önem arz etmektedir.

Bu kapsamda vergi alanında karşımıza sık sık çıkan terimlerin anlaşılır hale gelmesi açısından vergilendirmeye ilişkin kavramlar hakkında bilgiler verilecektir.

1.8.1. Verginin Konusu

Verginin gerçekte üzerine konulduğu, verginin alındığı bilvasıta ya da bilâvasıta iktisadi unsurdur. Vergiler, genellikle konuldukları fiili ya da hukuki duruma göre isim alırlar. Buna örnek olarak motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergiye motorlu taşıtlar vergisi, gelir üzerinden alınan vergiye gelir vergisi denilmesi gösterilebilir(Kızılot vd., 2007, s. 73).

1.8.2. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay VUK 19. maddede tanımlanmıştır. Bu tanıma göre vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi ilişkilendirdikleri olayın oluşması ya da hukuki durumun tamamlanması ile doğmaktadır. Kanunun lafzından anlaşılacağı üzere vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile birlikte vergi alacağı oluşmaktadır.

Vergi kanununun, vergiye ilişkin borcun doğumunu ilişkilendirdikleri hukuki durum ya da olay veyahut da verginin konusu ile verginin yükümlüsü arasında vergi borcunun oluşması açısından hukuki düzenlemelerin aradığı koşulların meydana gelmesi de vergiyi doğuran olay olarak ifade edilebilir(Safoğlu, 2007, s. 24).

VUK'un vergi ehliyetini açıklayan 9.maddesinde vergiyi doğuran olayın kanunen yasaklanmış olmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmadığı açıkça belirtilmiştir. Bu husus birazdan bahsedeceğimiz vergi ehliyeti ile ilgili olsa da aynı şekilde vergiyi doğuran olay ile de doğrudan ilgilidir.

1.8.3. Vergi Ehliyeti

Kanunda açıkça vergi sorumluluğu ve mükellefiyet için kanuni ehliyetin şart olmadığı belirtilmiştir. Her ne kadar adli yargı kapsamında ayırt etme gücünden yoksun olan ve fiil ehliyeti olmayanların yaptıkları hukuki işlemlerin geçersiz olduğundan söz etmek mümkünse de vergilendirme işlemleri kapsamında kanunen ehliyeti bulunmayan kimselerin vergi sorumluluğu ya da mükellefiyet olma durumlarının mevcut olduğu VUK'ta açıkça hüküm altına alınmıştır. Ancak vergiye

dair işlemler kısıtlılar için kayyum ya da vasi, küçükler için ise veli tarafından yapılacaktır.

1.8.4. Verginin Alacaklısı

Verginin alacaklısı; kanunlar çerçevesinde egemenlik yetkisini birtakım vergi organları aracılığıyla kullanmak suretiyle vergi toplayan ve vergilendirme sürecinde aktif süje olarak yer alan devlettir. Nitekim vergi borcunun alacaklısı ve lehine doğan vergi alacaklarına ilişkin sorumlulukları yerine getirmesini vergi borçlusundan talep edebilecek olan da devlettir(Taylor, 2014, s. 4947). Vergi, her ne kadar farklı organlar tarafından toplanabiliyor olsa da netice itibariyle vergilendirme yetkisi nihayetinde devlete aittir(Yılmaz, 2023, s. 38).

1.8.5. Verginin Borçlusı

Vergi ilişkisinde vergi borçlusı pasif süje olmasına karşın vergi borcunu ödemesi gerekenin her zaman vergi borçlusı olduğunu kabul etmek doğru olmayacaktır. Vergilendirme ilişkisinde vergi borçlusı aşağıdaki gibi sınıflandırılır.

1.8.5.1 Hukuki Açıdan Vergi Borçlusı

Vergilendirme ilişkisinde devlet, egemenlik gücüne dayanarak vergi alacaklısı konumundayken; bu vergi borcunu ödemekle yükümlü olan gerçek veya tüzel kişiler ise vergi borçlusı olarak adlandırılmaktadır. Ancak vergi borçluluğu kavramı sadece tek bir statüyü ifade etmemektedir.

Buna göre Vergi Usul Kanunu, hukuki açıdan vergi borçlusı kategorisini iki temel alt başlık altında tasnif ederek netleştirmiştir. Bu doğrultuda vergi borçluluğu ilişkisi; asıl borçlu konumundaki vergi mükellefi ve onun adına süreçleri yürüten vergi sorumlusu ekseninde şu şekilde ele alınmaktadır:

1.8.5.1.1. Vergi Mükellefi

VUK 8.maddesinde düzenlenmiş olup kendisine vergi borcu düşen gerçek yahut tüzel kişi şeklinde tanımlanmıştır. Vergiyi doğuran olay halihazırda mükellefin şahsında meydana gelmiştir, bu nedenle mükellef vergi ödevi kapsamındaki yükümlülükleri gerçekleştirmelidir.

1.8.5.1.2.Vergi Sorumlusu

Alacaklı vergi dairesine verginin ödenmesi açısından taraf olan kişidir. Bazı kişiler vergi mükellefi ile olan bağlantısı nedeniyle işbu mükellefin vergilendirme işlemlerinden doğan vazifelerini yerine getirmekle sorumludur. Esasen vergi sorumlusunun vergiyi meydana getiren durum ile ilişkisi olmasa dahi bu sorumluluğunun bulunduğunu söylemek mümkün olacaktır. Bu durumda vergi sorumlusu sahiden vergi yükümlüsü değildir(Yılmaz, 2023, s. 38).

Buna göre verginin mükellefi ile ilişkisinden dolayı, mükelleften kesinti yaptığı vergi borcunu mükellefin nam ve hesabına vergi dairesine tam olarak ödemek ya da vergi konusundaki yükümlülüklerini yerine getirmek durumunda kalan üçüncü kişiyi ifade eder(Adnan, 2005, s. 163).

Her ne kadar literatürde vergi borcunun öncelikle asli vergi borçlusundan tahsiline çaba gösterilmesi, akabinde mükelleften tahsilinin mümkün olmaması halinde vergi sorumlusundan tahsil edilmesi gerektiği kabul görmekte ise de vergi hukukumuzda vergi borcu kapsamında mükellef ile vergi sorumlusunun müteselsilen yükümlü oldukları durumlara çok sık rastlanmaktadır. Bu nedenle vergi sorumluluğunun ikincil nitelikte olduğu durumların istisnai hale geldiğini söylemek mümkündür(Adnan, 2005, s. 165).

1.8.5.2. İktisadi Açıdan Vergi Borçlusu

Vergi borcunun iktisadi boyutu, paranın el değiştirmesi ve mali yükün nihai olarak kime yansıdığı ile doğrudan ilişkilidir. Kanunun muhatap aldığı kişi ile vergiyi cebinden fiilen ödeyen kişi ekonomik hayatta her zaman örtüşmemektedir. Bu ayrışma neticesinde ortaya çıkan iktisadi vergi borçlusu türleri aşağıdaki şekilde ikiye ayrılmaktadır.

1.8.5.2.1. Kanuni Vergi Yüklenicisi

Vergi mükellefinin, ekonomik şartlara bağlı olarak kendi adına ödediği vergiyi vergi yansımaları ile başka kişilerin üzerine doğrudan ya da dolaylı olarak aktarması durumudur. Buna göre kanuni vergiyi yüklenenler üzerine vergi yansıtılan kişilerdir(Yılmaz, 2023, s. 38).

1.8.5.2.2. Gerçek Vergi Yüklenicisi

Yukarıda da bahsettiğimiz üzere kanuni mükellefler yansıtma yolu ile ödedikleri vergiyi diğer kişiler üzerine aktarmaktadırlar. Bu doğrultuda üzerine vergi yansıtılıp vergiyi nihai olarak ödeyen kişi gerçek vergi yüklenicisidir(Aktaş Kulaç, 2008, s. 27).

1.8.6. Matrah

Matrah, vergi borcunun hesaplanması, başka bir deyişle vergi tarh edilebilmesi için dayanılan temeli ifade eder. Verginin hesaplanmasında kullanılan genel unsurlardan birisidir. Vergi konusunun değerini ya da miktarını ifade eder. Bu kapsamda değer dayanak oluşturularak vergi borcu hesaplanıyor ise ad-valorem vergiden, miktar dayanak oluşturularak vergi hesaplanıyor ise spesifik vergiden bahsetmek mümkündür(Akdoğan, 2005, ss. 137-138).

İdare tarafından matrahın belirlenmesi asıl muamele olan vergi tarhına hazırlayıcı bir işlev görmektedir. Verginin tarhi ancak matrahının bilinmesi ile mümkün olabilmektedir(Özcan, 2017, s. 163).

1.8.7. Vergi Tarifesi

Vergi tarifesi belirlenen farklı vergi oranlarının birlikte yer aldığı, vergi borçlusunun ya da mükellefinin ödemekle yükümlü olduğu vergi borçlarının hesaplanması amacıyla matraha değişik birtakım kurallara göre uygulanan ölçülerdir. Vergileme ilkeleri arasında yer alan belirlilik ilkesi ile doğrudan ilgili bir kavramdır. Zira vergi tarifesi sayesinde mükellef vergi borcuna uygulanacak oranı bilebilir hale gelir.

Vergi tarifeleri spesifik ve ad valorem olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi borcunun hacim, uzunluk gibi fiziksel bir ölçü üzerinden hesaplanarak belirlendiği spesifik vergiler; konulan verginin ağırlığının sürekli değişmesi, spesifik vergilerin fiyat hareketlerini izlemede yetersiz kalması ve bazı vergi türlerine uygulama imkanının olmaması nedeniyle günümüzde oldukça azalmıştır. Matrah değerleri veya parasal değer üzerinden hesaplanan vergiler ise ad valorem bir diğer adıyla değer esaslı vergiler ise düz oranlı, artan oranlı ve azalan oranlı tarife olarak sınıflandırılmaktadır. (Yılmaz, 2023, s. 40).

1.8.8. İstisna

Vergiye ilişkin bir konunun kısmen ya da tamamen, sürekli ya da geçici mahiyette gelir üzerinden vergilendirilebilecek olan kapsamının dışında bırakılması anlamına gelmektedir. Vergi Usul Kanunumuz uyarınca vergilendirilmesi gereken vergi konularının bir kısmının vergilendirilmemesi olarak ifade edilebilmektedir(Öz, 2002, s. 11). Vergi istisnasının verginin konusuyla ilgili bir kavram olduğunu söylemek mümkündür.

1.8.9. Muafiyet

Muafiyet ise istisna kavramına benzer olsa da muafiyet belirli kişi ya da kişilerin yasal mevzuat uyarınca vergi mükellefiyeti dışında bırakılmasını olarak tanımlanabilir. İstisna gelire ait bir ögenin vergilendirilmemesini ifade etmekten muafiyet direkt mükellefi vergilendirmemeyi ifade etmektedir(Öz, 2002, s. 12).

Esasen vergi mükellefi olması gereken bir kişi yahut kurumun özel hükümler ve belirli gerekçelerle vergi kapsamına alınmamasını ifade eder. İşbu muafıllara Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nda yer verilmiştir(Özaslan, 2015, s. 45).

1.8.10. Tarh

Kelime anlamı itibariyle tertip ve tanzim etme anlamına gelen tarh, vergi hukuku bakımından da vergi koyma anlamını taşımaktadır. Verginin tarh edilebilmesi, matrahın belirlenmesine bağlıdır. Matrah ise bazı durumlarda idarece tespit edilirken sıklıkla beyan üzerine tespit edilmektedir. Yukarıda da bahsettiğimiz üzere tarh ile matrahın sıkı bir ilişkisi olup matrah bilinmeden verginin tarhı mümkün olmamaktadır.

1.8.11. Tebliğ

Bildirme anlamına gelen bu kavram vergi hukuku açısından da vergi sorumlusu, yükümlüsü ya da ilgisine vergilendirmeye ilişkin bilgi veya belgelerin kanunda düzenlenmiş şekilde usulüne uygun olarak ulaştırılmasıdır.

Tahakkuk safhasına tebliğ ile geçilir. Bu kapsamda tarh ve tarhakkuku birbirine bağlayan işlemin tebliğ olduğu söylenebilir(Özcan, 2017, s. 176). Aynı zamanda tebliğ işleminin usulüne uygun olmaması halinde yapılan diğer işlemleri sakatlayacağı ve pek çok farklı aşamada pek çok farklı belgenin tebliği söz konusu olabileceği göz önüne alındığında tebliğin de vergiye ilişkin diğer kavramlar kadar önem arz ettiğini söyleyebiliriz.

1.8.12 Tahakkuk

Türk Dil Kurumuna göre tahakkuk; gerçekleşme ve yerine gelme anlamlarında kullanılmaktadır. Vergi hukuku kapsamında da sık sık karşılaştığımız tahakkuk kelimesi esasen parasal bir alacak hakkının meydana geldiğini ifade etmektedir. Buna göre hak edilmeyen gelirin tahakkuk etmeyeceği söylemek mümkündür. Ezcümle tahakkuk gelirin hak edilmiş olmasını da niteliği itibar ile içerisinde barındırmaktadır(Özbalcı, 2003, s. 81).

Alacağın nitelik ve miktar olarak kesinleşmesi durumunda gelir tahakkuk etmektedir. Ancak bu durum tek başına alacak hakkını doğurmamaktadır. Aynı zamanda bahsi geçen alacağın hukuken talep edilebilir hale gelmesi gerekmektedir(Safoğlu, 2007, s. 39). Vergi Usul Kanunu 22. maddesinde tahakkuk terimini “Tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.” şeklinde tamamlayarak vergiyi doğuran olay ile ilişkilendirmiştir. Hukuki anlamda vergiye ilişkin borcun muaccel hale gelmesi tahakkuk olarak tanımlanabilir.

1.8.13. Tahsilat

Vergilendirme sürecinin son aşamasını ifade eden kavramdır. Vergi ödevini sonra erdiren, mükelleften rızaen ya da cebren vergi ödemesini kazanma olarak ifade edilen, vergilendirmenin tamamlanmasını sağlayan safhadır(Özcan, 2017, s. 180).

2. BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI

2. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI

Uyuşmazlık bilindiği üzere uyuşmamama halini ifade etmekte olup, ihtilaf anlamına gelmektedir. Farklı fikirler arasında meydana gelen uyuşmamama, anlaşmamama hali uyuşmazlıktır. Bu kapsamda vergi uyuşmazlıkları da vergi nedeniyle ortaya çıkan hukuki nitelikteki ihtilafları ifade etmektedir. Vergiler, bireylere ve şirketlere karşı devlet tarafından uygulanan zorunlu katkılardır(Olatunbosun, 2022, s. 7). Bu nedenle vergiyi alan ve vergiyi veren kişiler arasında ihtilaflar çıkması olağandır.

Kişiler ile vergi idaresi arasında vergiden kaynaklı olarak ortaya çıkan ihtilaf hali ise vergi uyuşmazlıklarını doğurmaktadır. Buna göre vergi doğuş aşamasından itibaren tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında çeşitli uyuşmazlıklar meydana gelmektedir.

2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Mercileri

Vergi işlemleri sırasında meydana gelen hataların mükellefler ve vergi idaresi açısından en etkin biçimde çözümlenerek vergi gelirlerinde meydana gelebilecek azalmanın önüne geçilmesi amaçlanmaktadır(Öztürk, 2017, s. 67).

Vergi uyuşmazlıkları barışçıl olarak adlandırılan idari çözüm yolları ya da yargısal çözüm yolları ile giderilebilmektedir. Ülkemizde idari çözüm yolları zaruri bir yöntem olmayıp rızai olarak tarafların başvurabileceği bir yöntemdir. Uyuşmazlık idari yollardan çözülemediği takdirde taraflar yargı yoluna başvurabilmektedir (Bayraklı, 2018, ss. 35-36).

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal yoldan çözüm mercileri herhalde mahkemeler olmakta iken, idari yoldan çözüm mercii ise Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Buna göre Vergi Usul Kanununun 120. maddesinde vergi hatalarını söz konusu vergi dairesinin müdürü tarafından düzeltileceği ifade edilmiş, çözüm merci açıkça belirtilmiş, 121. madde düzenlemesi ile sarih ve kuşkuyla yer bırakmayacak vergi hatalarının idare tarafından kendiliğinden düzeltilebileceği ifade edilmiştir.

2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdari Çözüm Yolları

Vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkan vergisel uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmadan, taraflarca giderilmesi şeklinde anılmaktadır (Kızılot & Kızılot, 2013, s. 65). İdari çözüm yolları; idarenin vergi alacağını erken tahsil etmesini sağlamanın yanı sıra vergi alacağını da emniyete almakta aynı zamanda ortaya çıkan uyuşmazlıkları yargısal olarak çözüme güçlüğü de gidermektedir. Mükellef açısından ise vergi aslının yahut cezasının daha az ödenmesi avantajını sağlamaktadır (Armağan, 2009, s. 165). Bahsi geçen çözüm yollarına vergi ve vergi cezalarının tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinde başvurulabilmektedir (Karakoç, 2017a, s. 44).

2.2.1. Vergi Hataları ve Hataların Düzeltilmesi

Vergi Usul Kanununun 116. maddesinde vergi hatası, vergi hesaplarında ya da vergi işlemlerinde gerçekleşen hatalar sebebiyle haksız olacak şekilde fazla veya eksik vergi tahsil edilmesi ya da istenmesi olarak bahsedilmiştir (Özdemir, 2021, s. 17).

İşlem yapan taraflardan biri ya da her ikisi için maddi vergi sonuçları da dahil olmak üzere, belirli hukuki sonuçlara ulaşmak amacıyla hazırlanan yazılı belgelerle pek çok işlem gerçekleştirilmekte ve kayıt altına alınmaktadır. Gösterilen azami özene rağmen, zaman baskısı altındaki bir dünyada, belgelerde hataların meydana gelmesi kaçınılmazdır; bu da tarafların gerçek niyetlerinin ifade edilememesine ve sonuç olarak istenen yasal etkilerin elde edilememesine neden olur. Tarafların böyle bir hatayı düzeltmek için kullanabilecekleri potansiyel yollardan biri, hakkaniyete uygun olarak düzeltmedir (Hanna, 2022, s. 1).

Vergi Usul Kanununun “Hataların Düzeltilmesi” başlıklı 119. maddesinde yapılan hataların; memurun bu hatayı tespit etmesi, üst memurların incelemesi sırasında hatayı fark etmeleri, hatanın denetleme sırasında ya da vergi incelemesi esnasında ortaya çıkması veyahut da mükellefin başvurusu üzerine ortaya çıkarılabileceği belirtmiştir. Devam hükümlerinde ise hataların düzeltilmesinden bahsedilmiştir. Kanunumuza göre vergi hataları re’sen ya da talep üzerine düzeltilebilmektedir.

Bir işlemin vergi hatası olarak nitelendirilebilmesi için Vergi Usul Kanunu 117. ve 118. Maddelerinde yer verilen hata türlerinden olması, hukuka veya kanuna aykırı olarak bir işlem yapılmış olması ve bu işlem neticesinde alınan verginin artması, azalması ya da alınmaması gereken bir verginin alınmış olması gerekmektedir. Bu kapsamda vergilendirme işlemi sırasında yapılan hatanın mutlaka haksız şekilde fazla ya da az vergi alınması ya da istenmesi gerekmektedir (Aliefendioğlu, 1976, s. 49).

Vergi hatalarına ilişkin olarak Vergi Usul Kanunumuzda birtakım düzenlemelere yer verilmiş olmasının temel nedeni bazı vergilendirme hatalarının kolay şekilde düzeltilmesini sağlamaktır. Bu nedenle bu yolla çözülebilecek vergi hatalarının hiçbir tartışmaya mahal bırakmayacak şekilde açık olması gerekmektedir (Kızılot & Kızılot, 2010, s. 110).

Kanunda vergilendirme hataları ve hesap hataları olmak üzere iki tür vergi hatasına yer verilmiştir. Hesap hataları 117. maddede

“1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergilendirme hataları

Madde 118 – Vergilendirme hataları şunlardır:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3. *Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.*

4. *Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.” şeklinde ayrı ayrı ve açık şekilde düzenlenmiştir.*

2.2.2. Re’sen Düzeltme

Vergi Usul Kanunu 121. maddeye göre ile sarıh ve kuşkuyla yer bırakmayacak vergi hatalarının idare tarafından kendiliğinden düzeltilebileceği ancak kendi aleyhine düzeltme yapılan kimselerin bu düzeltmeye karşı dava açma haklarının olduğu da belirtilmiştir. Bu hükümden de anlaşılacağı mükellefin lehine ya da aleyhine olacak şekilde re’sen düzeltme yapılması mümkündür.

Mükellefin lehine olan düzeltmelerde yeniden vergi tarhiyatı yapılmayacağından, mükellefe yalnızca düzeltme fişinin tebliği ile yetinilir. Düzeltilen miktar hariç olmak üzere; ihbarname ile tahakkuk fişi geçerli kalmaya devam etmektedir. Düzeltme neticesinde mükellef lehine bir ödeme yapılacak olması halinde; mükellef düzeltme fişinin tebliğinden itibaren bir yıl içerisinde muhatap vergi dairesine müracaat etmelidir. Söz konusu başvurunun yapılmaması halinde mükellef, parayı iade alma hakkını kaybeder(Kızılot & Kızılot, 2010, s. 128).

Mükellef aleyhine düzeltme yapılması halinde ise; düzeltilen tarhiyat ihbarname ya da tahakkuk fişi ile yapılmış olsa dahi ilave edilen verginin mükellefe tebliğ edilmesi zorunlu kılınmıştır. Ayrıca mükelleflerin yapılan düzeltmeye karşı yargı yoluna başvurma hakkı mahfuzdur. Söz konusu dava hakkı kullanılmadığı takdirde tebliğden itibaren bir ay sonra düzeltme tahakkuk edecek ve tahakkuktan itibaren birinci ay bitiminde de ödeme süresi dolacaktır(Özbalcı, 2006, ss. 403-404).

2.2.3. Başvuru Üzerine Düzeltme

Mükellef tarafından hatanın düzeltilmesi talebinde bulunulması üzerine düzeltme yapılması yoludur. Mükellef işlemi yapan makama başvurmakta ve idari denetim mekanizması devreye girmektedir. Hatalı vergilendirme işlemi yapan vergi

dairesinden düzeltme işlemi talep edilmesi gerekmektedir. Söz konusu vergi dairesi kendi görüşünü ekleyerek düzeltme talebini düzeltme işlemi yapacak makama göndermektedir. İlgili düzeltme talebi kabul edilirse bu husus mükellefe yazılı olarak bildirilir. Başvurunun kabulü ile uyumsuzluk giderilmiş olacaktır(Karakoç, 2007, s. 81).

2.2.4. Pişmanlık ve İslah

Vergi Usul Kanununun 371. Maddesinde pişmanlık ve ıslah müesseseleri değerlendirilmiştir. Bu madde beyan esaslı vergiler söz konusu olduğunda vergi ziyayı cezasına neden olan eylemlerde bulunan kimseler ile bu eylemlere katılanların; kanuna aykırı bu fiillerini dilekçe ile ilgili mercilere bildirmesi halinde vergi ziyayı cezasının kesilmeyeceğini hüküm altına almış olup maddenin devamında hangi hallerde uygulanabileceğine yer verilmiştir. Ek olarak emlak vergisi hususunda bu maddenin uygulanmayacağı da açıkça belirtilmiştir. Ayrıca beyana dayanmayan vergiler için de söz konusu hükümlerin uygulanabilmesi mümkün değildir.

Buna göre mükellefin kendiliğinden dilekçe vermesi hususu şart olmakla birlikte daha önce mükellef aleyhine dilekçe ya da ayrıca bir tutanakla ihbarda bulunulmamış olması; söz konusu dilekçenin haber verilen olayla ilgili olarak vergi incelemesine başlanmadan ya da vergi komisyonuna devredilmeden önce verilmiş olması; daha önce verilmemiş beyannamelerin bahsi geçen dilekçeden başlayarak on beş gün içinde verilmesi gerekmekte yine aynı süre içerisinde hatalı veya eksik olarak verilen beyannamelerin tamamlanması veya düzeltilmesi, yine aynı süre içerisinde kanuna gösterilmiş gecikme zammı oranında bir zamlı ödenmesi şart olarak gösterilmiştir.

Bu müesseseden yararlanan mükelleflerden vergi ziyayı cezası kesilmez, bu kişilere kaçakçılık suç ve cezaları uygulanmaz. Mükellefler her ne kadar bu müesseseden yararlanmış olsa da hakkında özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının kesilebileceği unutulmamalıdır. Pişmanlık hususunda mükellef tarafından hiç beyanname verilmeyen bir hususta beyanname verilmesi durumunda kanunda yer alan usulsüzlük cezası verilebilecekken yanlış olarak verilen beyannamenin düzeltilmesi ya da eksik olarak verilen beyannamenin tamamlanması durumlarında usulsüzlük cezaları kesilmemektedir.

2.2.5. İndirim

Vergi Usul Kanunu 376. maddesinde düzenlenen “*Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme*” başlıklı hüküm “*1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı, 2. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi cezalarının %75’ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25’i, indirilir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.*” şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre duruma göre uygulanması gereken vergi cezasının ¼’ü ya da ¾’ü oranında indirim yapılabileceği haller hükümde belirtilmiştir. Ancak dikkat etmek gerekir ki yalnızca usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı cezaları bu madde kapsamına girmektedir. Tarh edilmiş olan vergilerin de madde kapsamına girmediğine dikkat edilmelidir(Karagöz, 2021, s. 6).

2.2.6. Uzlaşma

Uzlaşma iyi niyetli mükellefin korunmasını sağladığı gibi vergi cezalarının daha kısa sürede tahsil edilmesini sağlamakta ve vergi uyuşmazlıklarının çözümünü hızlandırmaktadır(Adibeş & Akkurt, 2014, ss. 55-66). Vergi Usul Kanununun üçüncü bölümünde ek maddeler halinde uzlaşma ve ilgili hükümleri düzenlenmiştir. 352, 356, 360 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde ve Uzlaşma Yönetmeliğinde de bu müessese ile ilgili olarak pek çok düzenlemeye yer verilmiştir. Vergi incelmesi neticesinde vergi salınmaksızın ve ceza kesilmeksizin mükellef tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabileceği gibi vergi salınan ve ceza kesilen mükellef de tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurabilecektir(Atatay, 2014, s. 83).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 2.maddesinde yer alan “*Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) girer.*” şeklinde hüküm ile tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı belirtilmiştir. Buna göre verginin kendisine ya da cezasına ilişkin olarak tarhiyat öncesi uzlaşma müessesine başvurulabilmesi mümkündür. Vergi Usul Kanunu üçüncü bölümde düzenlenen ek 6. madde kapsamında tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi kapsamında uzlaşmanın sağlanır ise; uzlaşmaya konu olan ve tutanakta yer alan vergi ve cezalarına yönelik yargı yoluna başvurulamayacağı gibi şikâyette de bulunamaz. Ancak bu hususun yalnızca uzlaşmaya varılma halinde geçerli olacağı hususuna dikkat edilmelidir.

Vergi tarh edilip ceza kesildikten sonra mükellef ile vergi idaresi arasında vergi uyuşmazlığının uzlaşılması haline tarhiyat sonrası uzlaşma denilmektedir(Kızılot & Kızılot, 2005, s. 275). Uzlaşma Yönetmeliğinde “*İkmalen, re’sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) ile 5.000 Türk Lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girer. Uzlaşma kapsamına alınan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tutarı, Kanunun mükerrer 414’üncü maddesi uyarınca, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle belirlenecek olup belirlenen tutarlar Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete’de ilan edilecektir.*” hükmü ile tarhiyat sonrası verginin kapsamı belirtilmiştir. Anlaşılacağı üzere özel ve genel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suçu kapsamına giren fiil neticesinde ortaya çıkan vergi ziyaları bu madde kapsamına girmemektedir(Bilici, 2014, ss. 139-140).

Mükellef tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurulmuş olmasına rağmen mükellef uzlaşmaya katılmamışsa veya miktarda uzlaşmamışsa tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmesi mümkün değildir (Şenyüz, 2012, s. 340).

2.2.7. İzaha Davet

Kanuni tanımından yola çıkıldığında izaha davet; idare nezdinde mükellefin vergi ziyaa uğrattığına dair birtakım deliller tespit etmesi halinde mükellefi açıklama yapmaya davet etmesi olarak tanımlayabiliriz. Söz konusu müessesenin kapsamını, usul ve esaslarını belirleme yetkisi kanunen Maliye Bakanlığına verilmiştir. Mükellefin yaptığı açıklama neticesinde vergi zararına sebebiyet vermediğinin anlaşılması halinde vergi incelemesi yapılmayacağı gibi takdir komisyonuna da sevk edilmez. Ancak yapılan açıklama idarece yeterli görülmez ise VUK 370/2 uyarınca daha önce verilmeyen ya da noksan yahut hatalı verilen beyannamelerin düzeltilmesi durumunda “*..tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.*” hükmü uygulanır. Buna ek olarak 482 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de bu müesseseye detaylı olarak yer verilmiş, kapsamı, ön tespit ve şartları, davet yazısı ve değerlendirilmesi açıklanmıştır.

Bu müessese ile her ne kadar mükellefin haklarına saygı duyularak açıklama yapmasına müsaade edilmesi, mükelleflerin vergiye ilişkim yükümlülüklerini özgür iradeleri ile isteyerek yerine getirmesine imkan tanınması, uyuşmazlıkların çok daha kısa sürede giderilmesi sağlanması, vergi ziyayı cezasını indirimli olarak ödeme yapılmasına müsaade edilmesi ve verginin mükellefte yaratacağı olumsuz psikolojinin önüne geçilmesi gibi vergisel açıdan olumlu etkiler yaratılmışsa da; uygulanacak olan cezanın belgenin miktarına göre değişkenlik göstermesi nedeniyle eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmesi, Maliye Bakanlığına tanınmış olarak geniş yetkinin yasamanın devredilemezliği ilkesini zedeleyebileceği, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellefler yönünden vergiden kaçınma yönünde bir tutum oluşturma ihtimali ve vergi cezalarının caydırıcılığını negatif etkilemesi nedeniyle olumsuz yönleri de bulunmaktadır (Buyrukoğlu & Toparlak, 2018, ss. 61-65).

2.3. Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarına idari yollarla çözüm getirilememesi halinde yargısal çözüm yollarına başvurma zarureti hasıl olabilmektedir. Buna göre uyuşmazlığın idare mahkemelerinin görev alanına girmesi halinde idari yargı mercilerince; hürriyeti bağlayıcı ceza içermesi halinde ise adli yargı mercilerince çözülmesi mümkün olmaktadır. Aynı zamanda bazı hallerde Anayasa Mahkemesi, Danıştay ve Uyuşmazlık Mahkemelerinde de dava açılabilir (Yegen, 2019, s. 133).

İdari çözüm yolları yargısal çözüm yollarına kıyasla daha dar bir alanı kapsamaktadır. Bu nedenle objektif düzenleyici işlemlerin kanunlara uygunluğunun denetlenmesi de yargısal çözüm yollarıyla yapılmaktadır. Ancak uyuşmazlıkların çözüm yollarına sadece bireysel işlemler için müracaat edilebilmektedir. Vergi yargısı aracılığıyla idare tarafından hukuka aykırı işlemlerin teftiş edilmesi ve taraflar arasındaki dengenin korunmasını vergi hukuku olarak tanımlamak mümkündür (Karakoç, 2017a, ss. 146-147). Bu husus da vergilendirme işlemlerine yargısal başvuru imkanının tanınması, bu işlemlerin en etkili biçimde denetlenebilmesinin önünü açmaktadır.

2.3.1. İdari Yargı Yönünden Vergi Uyuşmazlıkları

Vergi uyuşmazlıkları genel itibarıyla idari yargının konusuna girmektedir. Vergi cezaları ile vergi, resim ve harçların vergilendirme aşamalarında meydana gelen uyuşmazlıklar vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay ilgili dairelerinde çözümlenmektedir. Bu mahkemeler sırasıyla ilk derece, istinaf ve temyiz merci olarak verilmiştir. Danıştay tarafından ilk derece mahkemesi olarak çözümlenen uyuşmazlıkların temyiz merci ise Danıştay Vergi Daireleri Kuruludur. Karar düzeltme, kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi gibi istisnai kanun yolları da mevcuttur (Akdoğan, 2006, s. 148).

İdari Yargılama Usulü Kanunu 31. madde bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda Hukuk Muhakemeleri Kanununun ve vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de Vergi Usul Kanununun uygulanacağını belirtmiştir. Genel itibarıyla idari yargı yönünden vergi uyuşmazlıklarına Vergi Usul Kanunda özel hüküm bulunmayan

hallerde İdari Yargılama Usulü Kanunu ve burada da hüküm bulunmaması halinde Hukuk Muhakemeleri Kanununun uygulanacağı söylenebilir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu kapsamında iptal davası ve tam yargı davası vergi uyuşmazlıklarında da uygulama alanı bulmaktadır. Bahsi geçen kanunun 2/1-a maddesi uyarınca idari işlemlerin amaç, konu, sebep, yetki, şekil unsurlarından birinin hukuka aykırı olduğu iddiası ile menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılacak davalar iptal davalarını tanımlamaktadır. Buna göre usul ve yasaya aykırı bir idari işlemin iptal edilmesine ve geçmişe yönelik tüm neticeleriyle birlikte ortadan kaldırılması amacıyla iptal davası açılabilir. Ancak kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere iptal davasının açılabilmesi için idari işlemin mutlaka amaç, konu, sebep, yetki, şekil unsurları bakımından hukuka aykırılık içermesi gerekmektedir. Ayrıca söz konusu dava türünün konusunu idarenin işlemleri oluşturmakta ve dava sonucunda verilecek karar objektif nitelikte olup herkes için hüküm ve sonuçlarını meydana getirecektir(K. Gözler, 2010, ss. 472-473).

İdari Yargılama Usulü Kanunu 2/1-b ise tam yargı davalarını içermektedir. Buna göre idarenin eylem ve işlemlerinden dolayı şahsi hakları doğrudan bozulanlar tarafından açılan davalar tam yargı davalarıdır. Tam yargı davaları kişilerin şahsi haklarının zedelenmesi neticesinde uğradıkları zararların tazmini amacıyla açtıkları davalardır(Armağan, 2015, s. 129). Tam yargı davaları genel olarak idarenin eylem ve işlemleri neticesinde meydana gelen zararların tazmini amacıyla açılan tazminat davaları ile haklı nedene dayanmaksızın idare uhdesine devredilmiş mal yahut paranın iadesi amacıyla açılan istirdat davalarından oluşmaktadır. Tam yargı davaları, iptal davalarının aksine subjektif sonuç doğurur ve davanın tarafları açısından hükümlerini doğurur(Ağar, 2006). Vergi davaları genel itibarıyla iptal davası, istisnai olarak ise tam yargı davası niteliğindedir(T. Gözler & Demir, 2015, s. 30).

İdari yargıda kanunlarda aksine bir hüküm bulunmaması halinde genel dava açma süresi Danıştay ve idare mahkemelerinde altmış gün, vergi mahkemelerinde ise otuz gün olarak belirlenmiştir. Buna göre yükümlü kendisine uygulanan bireysel işleme karşı vergi mahkemelerinde otuz gün içinde dava açabileceği gibi; söz konusu bireysel işleme dayanak olan düzenleyici işleme karşı altmış gün içinde dava açabilir.

Anılan Kanunun 7/2-b maddesinde dava açma sürenin ne zaman başlayacağı da belirtilmiştir. Ek olarak her iki dava yoluna karşı süresi içerisinde olmak koşuluyla başvurulabilir(Armağan, 2015, s. 134). İhtiyati haciz ve tahakkuk, ödeme emri ve hacze karşı açılacak davalarda istisnai olarak yedi günlük dava açma süresi öngörülmüştür. Ek olarak emlak vergisine ait bedel ve değerlere karşı açılacak davalarda takdir komisyonunun kararının tebliğinden itibaren on beş günlük istisnai bir dava açma süresi de mevcuttur.

Vergi mahkemelerinde dava açmaya yetkili olanlar Vergi Usul Kanunu 377.maddede sayılmış olup devam hükmü 378. maddede dava açabilmek için gerekli olan şartlar *“Vergi mahkemesinde dava açabilmek için 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 lazımdır.”* şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca taraflardan birinin vergi idaresi olması gerektiği ve genel dava şartlarının yanı sıra süresinde açılması gerektiğine de dikkat edilmelidir.

Vergi davaları bakımında yetki İdari Yargılama Usulü Kanunu 37. maddede düzenlenmiştir. Buna göre davalar özet olarak; mali yükümlülükleri tarh eden, ödeme emrini tanzim eden, cezayı kesen, vergiyi tahakkuk ettiren, bunlar haricindeki uyuşmazlıklar ise muameleyi yapan dairenin olduğu yerdeki vergi mahkemesinde açılacaktır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu 27/4 fıkrası *“Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26'ncı maddenin 3'üncü fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder.”* hükmü uyarınca tahsil işlemlerinin talep olmaksızın duracağı haller belirtilmiştir. Ancak ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı açılan davalar, tahsilat işlemlerinden doğan davalar ve işlemde kaldırılan dosyaların yeniden işleme konulması tahsilatı durdurma ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır(Üstün, 2001, s. 103).

Vergi yargısının genel itibarıyla kapsamı Vergi Usul Kanunu ile İdari Yargılama Usulü Kanununda yer alıyor olsa da 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanununda da çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. 2576 sayılı kanunun 6. maddesi gereği vergi mahkemeleri “*Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları ve bu konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları*” da çözümlenmektedir.

2.3.1.1. İdari Yaptırım Uygulanan Vergi Kabahatleri

Vergileme sürecinde kanunların öngördüğü ödev ve yükümlülüklere uyulmaması, mali düzenin bozulmasına sebebiyet vermektedir. Yasa koyucu, bu düzeni korumak ve vergi kayıplarını engellemek amacıyla belirli vergi kabahatleri için idari yaptırımlar öngörmüştür. Bu başlık altında, söz konusu idari yaptırımların uygulandığı temel ihlaller kategorize edilerek incelenecektir.

2.3.1.1.1. Vergi Ziyai Suçu

Bu suç Vergi Usul Kanununun 341. maddesinde “*mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir. Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.*” şeklinde açıklanmıştır.

Bir zarar suçu olarak tanımlanabilecek bu suçun meydana gelmesi için gereken şartlardan birincisi mükellefin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini eksik olarak yapması ya da hiç yapmamasıdır(Kocahanoğlu, 1977, s. 64). İkinci olarak ise verginin tahakkuk işlemlerinin zamanında yapılmamasıdır. Buna göre vergi ödemesinin zamanında yapılmış olmasına karşın tahakkukun geç yapılmış olması halinde vergi ziyai oluşmuş olacaktır(Güzel, 1998, s. 31).

Vergi ziyayı cezası ise aynı kanunun 344. maddesinde “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Bahsi geçen maddenin birinci fıkrası doğrudan vergi ziyayı suçunun yaptırımından bahsetmekteyken ikinci fıkrada 359. maddede yer alan hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren fiillerden birinin işlenmesi halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında cezanın kesileceği hükme bağlanmıştır. Son fıkrada kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere ilişkin cezanın yarı oranda uygulanması için iyi niyetli mükelleflere yönelik düzenleme yapılmış ancak vergi incelemesine başlandıktan sonra veya takdir komisyonuna götürülmesinden sonra verilen beyannameler hariç tutulmuştur(Üstün, 2001, s. 24).

2.3.1.1.2. Usulsüzlük Cezaları

Vergi Usul Kanunu 351. Maddede usulsüzlük, kanunun usul ve şekil konusunda içerdiği hükümlere uygun olmayacak şekilde uygulanması olarak tanımlanmış devam maddelerinde de usulsüzlük dereceleri, özel usulsüzlük ve cezaları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

2.3.1.1.3. Genel Usulsüzlük

Genel usulsüzlük fiilleri kanuna ekli cetveldeki mükelleflerin vasfına ve meydana gelen usulsüzlüğün derecesine göre cezalandırılması öngörülmüştür Kanunun 352. maddesi ve devamında birinci ve ikinci derece usulsüzlük suç ve cezalarına ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Kanunda açıkça düzenlenmiş olması nedeniyle tekrara düşmemek adına çalışmamızda yer verilmemiştir.

2.3.1.1.4. Özel Usulsüzlük

Kanunda yer alan birinci ve ikinci derece usulsüzlük cezaları dışında birtakım özel usulsüzlük suçları bulunmaktadır. Bunlar kanun 353.maddesinde düzenlenmiştir. Kanunda açıkça düzenlenmiş olması nedeniyle tekrara düşmemek adına çalışmamızda yer verilmemiştir.

2.3.2. Adli Yargı Yönünden Vergi Uyuşmazlıkları

Adli yargı yönünden vergi uyuşmazlıklarının; esasen bir vergi uyuşmazlığının neticesinde hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmesi halinde adli yargı mercilerin tarafından çözümlenmesi olarak ifade edilebilir. Buna göre adli yargı çerçevesinde incelenecek vergi uyuşmazlıkları genel itibarıyla Ceza Muhakemeleri Kanunu ve Türk Ceza Kanunu hükümleri uyarınca çözümlenecektir. Buna göre Vergi Usul Kanununda hüküm bulunan haller bu kanunun; hüküm bulunmayan hallerde ise Ceza Muhakemeleri Kanunu ve Türk Ceza Kanunu hükümlerinin uygulanacağını söylemek mümkündür. Ceza Hukuku kapsamında suçun unsurları kanunilik, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık olarak düzenlenmiştir. Söz konusu vergi suçlarının da aynı unsurlara sahip olduğunu söylemek mümkündür(Sinik, 2018, s. 8). Vergi suçları ile Ceza Hukukunun temel ilkeleri örtüşmektedir.

Vergi suçları bakımından caydırıcılığı artırmak, hukuki güven ve toplumsal düzeni sağlamak amacıyla hürriyeti bağlayıcı ceza öngörüldüğü düşünülmektedir. Vergi suçları neticesinde verilecek cezalar Vergi Usul Kanununda gösterilmiş olup Türk Ceza Kanunu ilgili maddelerine atıf yapılmıştır. Vergi suçlarının cezalandırılması da Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemeleri Kanunu kapsamında yapılacaktır. Soruşturma ve kovuşturma aşamaları, muhakeme ilkeleri, yargılama süjeleri, hükmün verilmesi gibi ceza yargılaması bölümlerinde farklılık olmadığını söylemek mümkündür.

2.3.2.1. Vergi Suçları

Doktrinde pek çok yazar tarafından vergi suçları vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçu olmak tasnif edilmiştir. Vergi Usul Kanunu madde 243 ve devam hükümlerinde ekim sayım beyanı denetlememe suçuna yer verilmiş ise de ekim sayım beyanları verilmesi şeklindeki

yükümlülük günümüzde uygulanmamakta olduğundan çalışmamızda yer verilmemiştir(Sinik, 2018, s. 6).

2.3.2.2. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, ilgili vergi yükümlülüğünün beyannamesini kasten vermeyen veya ilgili vergi yükümlülüğünün beyannamesini bir vergi planı kullanmadan kasten yanlış veren bir vergi mükellefi tarafından kamu gelirinin aldatılmasıdır(Mba, 2019, s. 33).

Vergi Usul Kanunu 359. madde ve devam hükümlerinde vergi kaçakçılığına yer vermiştir. Anılan kanunun 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarının doğmasına sebebiyet verecek fiiller sayılmıştır. Ek olarak söz konusu fiillerin pek çoğu vergi ziyayı da oluşturabilecek niteliktedir. Bu fiillere idari para cezasının yanı sıra hürriyeti bağlayıcı cezalar da uygulanabilecektir. Esasen bu yaptırımların caydırıcılığı artırmak amacıyla uygulandığını söylemek yanlış olmayacaktır(Sinik, 2018, s. 7). Aynı zamanda kanunda düzenlenen fiillerin işlenmesi halinde vergi ziyayı oluşmasa dahi toplumsal düzenin fesada uğradığı düşünülmektedir(Bayraklı, 2006, s. 241).

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için işlenen fiilin kanunda suç olarak tanımlanan fiile uygun olması gerekmektedir. Bu husus suçun kanunilik unsurunun kaynağını oluşturmaktadır. Buna göre yapılan eylemin kanuni tanımda yer alan fiiller ile örtüşmemesi halinde suç meydana gelmeyecektir(Sinik, 2018, s. 8).

Türk Ceza Kanunu 21. maddede “*Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*” şeklindeki kastın tanımına yer vermiştir. Kaçakçılık suçunun meydana gelebilmesi için failin kastının bulunması şarttır.

Vergi kaçakçılığı suçları kanundan hareketle; “*defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, defter, kayıt ve*

belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, yetkisi olmadığı halde belge basmak, sahte belge basmak veya kullanmak” olarak tanımlanmıştır.

Ceza hukuku kapsamında suçun kanuni tanımında birden fazla eylem belirtildiği, bunlardan birinin ya da birkaçının yapılması halinde suçun olduğu suç türlerine seçimlik hareketli suç denir(Sancar, 2007, s. 250). Buna göre vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketli suçlardan olduğunu söylemek mümkündür. Zira kanuni tanımda yer alan fiillerin birinin, birkaçının ya da tamamının yapılması halinde kaçakçılık suçu oluşabilecektir.

2.3.2.2.1.Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa Şartı

Ceza yargılamasından farklı olarak vergi kaçakçılığı suçlarında Vergi Usul Kanunu 367. madde kapsamında mütalaa şartı getirilmiştir. Buna göre “*Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasıl eden Cumhuriyet Başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.*” maddesi gereğince vergi müfettiş ve yardımcıları tarafından kaçakçılık suçlarından birinin işlendiğinin tespiti halinde derhal Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi zorunludur. Aksi halde memur görevi kötüye kullanmaktan dolayı disiplin soruşturmasına maruz kalabileceği gibi cezai sorumluluğu doğabilecektir (Sinik, 2018, s. 41).

Kaçakçılık suçlarının işlendiğini öğrenen vergi müfettişleri ve yardımcıları doğrudan doğruya Cumhuriyet Başsavcılığına bildirimde bulunabiliyorken diğer memurlar yine mütalaa ile vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlık tarafından Cumhuriyet Başsavcılığına bildirimde bulunulabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus her iki durumda da mütalaa şart olmasına rağmen ilk durumda doğrudan doğruya ikinci durumda ise defterdarlık veya başkanlık aracılığıyla bildirimde bulunulması gerekmektedir(Sinik, 2018, s. 42)

Kamu davası açılabilmesi için ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa neticesinin beklenmesi gerektiği kanun metninden anlaşılmaktadır. Mütalaa olmaksızın kovuşturma aşamasına geçilmesi halinde Mahkeme tarafından durma kararı verilmesi gerektiği, vergi dairesi başkanlığından mütalaa verilip verilemeyeceğinin sorulması gelen cevaba göre kovuşturma hakkındaki işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir(Yargıtay 11. CD. 2014/5061 E., 2015/917 K.). Söz konusu durum Cumhuriyet Başsavcısının kaçakçılık suçu işlendiğinden doğrudan haberdar olması halinde de müfettiş ve yardımcılar ya da vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından haberdar edilmesi halinde de aynı usulde uygulanmaktadır.

Cumhuriyet savcısı, yapılan inceleme neticesinde alınan mütalaa istinaden kovuşturma başlatıp başlatmamak hususunda takdir yetkisini haizdir. Mütalaa şartı yerine getirildikten sonra savcı kamu davasının açılmasına karar verebileceği gibi kovuşturmayla yer olmadığına dair karar da verebilir. Mütalaa şartı yerine getirildikten sonra söz konusu ceza yargılaması ceza hukukunun temel ilke ve aşamaları doğrultusunda ilerleyecektir(Sinik, 2018, s. 43).

2.3.2.2.2.Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Suçun kanuni tanımında vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması gerektiğinden bahsedilmiştir. Ancak bu hileler açıkça sayılmamış, durum ve koşullara uygun olacak şekilde yoruma açık bırakılmıştır. Esasen burada hile kavramının Türk Dil Kurumu tarafından yapılan “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen” şeklindeki tanımından yola çıkarak fiilin işleyen kişinin saikine dikkat edilmesi gerekmektedir.

Hesap hataları ile hesap hileleri birbirine karışabileceğinden; failin başkalarını yanıltmak maksadı gibi mazur görülemeyecek bir hesap hatası yapmış olması gerekmektedir(Şenyüz, 2008, s. 277).

Muhasebe hileleri ise kanunda belirtilen defterlere kaydedilmesi gereken unsurların, kanuna ve hukuki düzenlemelere aykırı olarak tutulması olarak tanımlanabilir(Hızlı, 1984, s. 201).

2.3.2.2.3. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Mükellef ile gerçekte ilişkisi olmayan bir kimseyi, iş yeri alacaklısı ya da borçlusu olarak göstermek olarak nitelendirilebilir. Bu kişi gerçekte var olmayan biri olabileceği gibi gerçekte var olmasına rağmen işlemlerle ilgisi olmayan bir kişi de olabilir(Gündüz, 2011, s. 88)

2.3.2.2.4. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek

Yasal mevzuata göre tutma ve saklama mecburiyeti bulunan defterlerdeki kayıtların başka defterlere, belgelere ya da diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi olarak açıklanabilmektedir. Bu suçun oluşabilmesi için ilk unsur yükümlünün defter tutma zorunluluğunun olması ve bu defterin varlığının kanıtlanabilmesidir(Candan, 2006, s. 124). İkinci unsur kaydı gereken söz konusu işlemlerin işbu defterlere kaydedilmemesidir. Üçüncü unsur da yapılan işlem neticesinde matrah azalmış olmasıdır.

2.3.2.2.5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek; defterde yer alan sayıların ve yazıların farklı yöntemler kullanarak değiştirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Şenyüz, 2008, s. 279). Gerçekten var olan bir işlem nedeniyle gerçeğe uygun olacak şekilde belge düzenlenmesi ancak bu belgedeki sayıların veya yazıların daha sonra değiştirilmesidir. Dolayısıyla sahte ya da gerçek olmayan belgeler üzerinde yapılan değişiklikler bu suçun oluşturmayacaktır(Candan, 2006, s. 357).

Bahsi geçen ibraz zorunluluğu bulunan defter ve belgelerin vergi incelemesi konusunda yetkili kişilere gösterilmemesi ise defter ve belgeleri gizlemek manasına gelecektir. Ancak defter veya belgelerin gizlenmesinin, yetkili kişilerce vergi incelemesi sırasında istenilmiş olmasına karşın ibraz edilmemesi ile gerçekleştirilebileceği de unutulmamalıdır(Gündüz, 2011, s. 90). Nitekim Vergi Usul Kanunu 359/a-2 "*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.*" hükmü uyarınca gizleme fiili açıklanmıştır.

2.3.2.2.6. Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak

Vergi Usul Kanunu 359/a-2 muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi "*Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.*" şeklinde tanımlamıştır. Belge aslında ya da suretinde bulunan unsurların gerçeğe aykırı şekilde yazılması veya gerçeğe aykırı düzenlenmiş belgelerin kullanılması bu suç oluşturur.

Tahrifat belge düzenlendikten sonra belge üzerinde düzenleme yapılması ile meydana gelmesine karşın muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiili belgenin oluşturulduğu sırada meydana gelmektedir(Şenyüz, 2008, s. 282).

2.3.2.2.7. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen, Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

Vergi Usul Kanunu uyarınca defter ve belgelerin 5 yıl boyunca saklanması zorunluluğu bulunmaktadır. Söz konusu suç kapsamında bahsedilen fiilin meydana gelebilmesi için yasal mevzuat kapsamında tutulan, düzenlenen, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ya da belgelerin olması gerektiği unutulmamalıdır. Defter, kayıt ya da belgelerin sayfalarının kısmen veya tamamen yok edilmesi, okunamayacak hale getirilmesi anlamına gelmektedir. Aynı zamanda hiç sayfa

koymamak ya da yok edilen sayfaların yerine başka sayfalar koymak da bu suç kapsamına girmektedir. Bu fiillerin suç sayılmasının asıl nedeni defterlerde gerçeğe uygun düzenlenmiş kayıtların korunmasını sağlamaktadır(Gündüz, 2011, s. 92). Vergi incelemesi esnasında madde metninde yer alan defter kayıt ve belgeleri tutma mecburiyeti bulunan kimse, yırtılan, kopan sayfaları ibraz etmesi halinde suç meydana gelmeyecektir(Şenyüz, 2008, s. 283).

2.3.2.2.8. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak

Vergi Usul Kanunu 359/b sahte belgeyi “*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*” şeklinde tanımlamıştır. Gerçek bir durum olmadığı halde, varmış gibi tanzim edilen sahte belgenin vergilendirme işlemlerinde kullanılması gerekmektedir. Aksi takdir belgenin niteliği, diğer durum ve koşullara göre Türk Ceza Kanunu kapsamında sahtecilik suçunun meydana gelmesi söz konusu olacaktır. Ek olarak sahte belge başka bir kişi tarafından kullanılmış ise kullanan kişinin cezalandırılabilmesi belgenin sahte olduğunu bilmesine bağlıdır(Şenyüz, 2008, ss. 284-285).

Kanun metninde “*belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak*” olarak tanımlanan bu suç kapsamında sahte belgeleri düzenleyen kişi aynı zamanda bu belgeleri kullanan kişi ise bu kişinin iki ayrı suçtan cezalandırılmayacağı, yalnızca sahte belge düzenlemek suçundan cezalandırılacağı unutulmamalıdır(Gündüz, 2011, s. 93)

2.3.2.2.9. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeleri, Bakanlık ile Anlaşması Olmadığı Halde Basanlar veya Bilerek Kullananlar

Madde metninden de anlaşılacağı üzere Maliye Bakanlığı tarafından vergiye tabi işlemlerin yürütülebilmesi amacıyla belli niteliklere haiz belgelerin basımı anlaşmalı matbaa ya da basım evlerine yetki verilmiştir. Ancak Maliye Bakanlığı tarafından kendilerine yetki verilmeyenlerin bu belgeleri basmaları suç olduğu gibi Bakanlık ile anlaşmalı olmalarına rağmen sahte belge basanlar açısından da işbu maddedeki suç oluşacaktır(Akdoğan, 1998, s. 52). Ayrıca bilerek sahte olarak ya da

yetkisiz kimseler tarafından basılan belgelerin kullanılması da bu suç kapsamında yer almaktadır(Şenyüz, 2008, s. 287).

2.3.2.3. Vergi Mahremiyetini İhlal

Mahremiyet; gizli olma durumu anlamına gelen, kişinin rızası dışında üçüncü kişilerin bilgi sahibi olamayacağı, kişinin kendisine ya da kendisine yakın kişilere ait bilgilerin oluşturduğu alan olarak ifade edilebilir. Vergi mahremiyeti ise vergileme işlemleri sırasında vergi yükümlüsünün vergi idaresine güvenmesini sağlamak amacıyla, vergileme ilişkisinde gizli kalması gereken bilgi ve belgeler olarak tanımlanabilir(Kurt, 2020, s. 5,68). Vergi mükelleflerinin yaş, aile, çocuk gibi şahsi bilgilerinin yanı sıra ticari faaliyetleri kapsamında meslek, hesap, servet, gelir bilgilerinin de kanunda sayılı kişiler haricindeki kimselerle paylaşılmaması, başka kimseler yararına kullanılmaması da vergi mahremiyeti kavramının içindedir. Bu kapsamda özel hayatın gizliliği hakkı vergi hukuku bakımından vergi mahremiyeti hakkını olarak meydana gelmektedir (Solak Akman, s. 30-31).

Vergi Usul Kanununda vergi mahremiyeti 5. madde “*Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;*

1. *Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;*

2. *Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;*

3. *Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;*

4. *Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.*” olarak düzenlenmiştir. Bu kişilere ek olarak anılan Kanun maddesinin 4. fıkrası “*..Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar.*” hükmünde yer alan 3568 sayılı kanunla kurulan birlik ve meslek odaları, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlar, adli ve idari soruşturmaları yapan kamu görevlileri ve bankalar da

vergi mahremiyeti hükümlerine tabidir. Sayılan kişiler görevlerinden ayrılışları dahi vergi mahremiyetini ihlal etmeme yükümlülüğü altındadır. Suçun failinin yalnızca kanunda gösterilen kişiler olabileceği unutulmamalıdır.

Sırrın ifşası, failin fiilleri dolayısıyla kişiye ait gerçeği yansıtan vergi sırrının tamamının ya da bir kısmının, bilmemesi ya da öğrenmemesi gereken kişiler tarafından öğrenilmesini ifade eder. Söz konusu sırrın yalnızca tek bir kişiye açıklanması dahi suçun oluşması bakımından yeterlidir. Sırrın kullanılması ise, sır açıklanmasa dahi bu sırdan menfaat elde etmek manasına gelmektedir. Suçun kanuni tanımından hareketle sırrın kullanılması yalnızca bu suçun faileri tarafından işlenebilecek bir suç olduğundan üçüncü kişiler tarafından bu sırrın kullanılması bahsi geçen suçun oluşturmayacaktır(Solak Akman, 2012, ss. 167-177)

Vergi Usul Kanununun 362. Maddesi *“Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.”* şeklinde olup vergi mahremiyetini ihlal edenler bakımından Türk Ceza Kanununun *“Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması”* hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Türk Ceza Kanunu kapsamında yer alan genel hukuka uygunluk nedenleri bu suç için de hukuka uygunluk nedenleri arasındadır. Bunun yanı sıra Vergi Usul Kanununun 5/3 maddesi uyarınca mükelleflere ait bazı bilgilerin cetveller ile ilan edilmesi hali de hukuka uygunluk nedeni olup bu durumda vergi mahremiyetini ihlal suçu oluşmayacaktır. Kanuna uygun olarak yapılan ilanlar neticesinde vergi mahremiyeti ihlal edilmiş olmayacaktır. Ancak ilan edilebilecek vergiler yıllık beyanname verilen belgelerle sınırlı, yalnızca gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerine ait beyan edilmiş vergiler olmak zorundadır. *“Vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından hukuka aykırılığı ortadan kaldıran bir başka neden, Kanun’un 5’inci maddesinin 4’üncü fıkrası uyarınca mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezalarıyla vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığı’na açıklanabilmesi veya Maliye Bakanlığı’nın bu yetkisini mahalline devredebilmesidir.”* Ancak bu

maddenin hukuka uygunluk kapsamında değerlendirilebilmesi için adli ve idari soruşturmalara ilgili olması şarttır. Bankalara verilecek bilgilerin bu kapsamda yer alabilmesi için vergi tahsiline yönelik olması gerekmektedir. Ek olarak vergi incelemesi raporuna dayanarak sahte ya da içeriği itibariyle yanıltıcı belge tanzim ettikleri veya kullandıkları tespit edilen kimselerin Kanunda belirtilen kurumlara bildirilmesi de hukuka uygunluk nedeni olacaktır(Solak Akman, 2012, ss. 196-199).

2.3.2.4. Mükellefin Özel İşlerini Yapma

Vergi idaresi memurlarının, mükelleflerin işlerini görürken eşitlik ve tarafsızlık ilkeleri uyarınca davranmasını sağlamak amacıyla mükellefin özel işlerini yapma suç haline getirilmiştir. Bu kapsamda Vergi Usul Kanununun 363. maddesi “*Bu Kanunun 6 nci maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyanına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyatı cezası kesilir.*” olarak düzenlenmiştir. Kanunun lafzından anlaşılacağı üzere burada fail, memur olmak zorundadır. Ancak memur olma şartı dışında failin, vasfıyla yahut çalıştığı yer gibi başkaca bir sınırlama getirilmemiştir.

Kanunun 6. maddesi “*Beşinci maddede yazılı olanlar:*

1. Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine;

2. Kan veya sıhri usul ve fîruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına;

3. Kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere;

Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar.

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.” şeklindedir. Buna göre 363. madde gereği yalnızca son fıkradaki halin suç teşkil edeceği belirtilmiştir. Anılan Kanun maddesinin son fıkrası dışındaki hallerde ise disiplin ceza konu olabilecektir.

Suç teşkil eden fiiline yönelik yapılan atıfla failin, Türk Ceza Kanununun “Görevi Kötüye Kullanma” başlıklı maddesi birinci fıkra hükmüne göre altı ay ila iki yıl arasında hapis cezası ile cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır(Gündüz, 2011, s. 98).

2.3.3. Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları

Alternatif çözüm yolları, tarafların aralarındaki uyuşmazlıkların tarafsız bir üçüncü kişi tarafından giderilmesi amacıyla başvurdukları ihtiyari bir çözüm yoludur. Tarafların aralarındaki uyuşmazlıkları dışarıdan başkaca bir müdahale olmaksızın kendi aralarında çözmek üzere başvurdukları yoldur şeklinde de tanımlanabilir(Mookhey, 2013, s. 87).

Alternatif çözüm yolları ülkemizde genelde özel hukuk alanında uygulama alanı bulmaktadır. Söz konusu yolların vergi hukuku açısından uygulama alanının oldukça dar olmasının nedenlerinden biri vergi kanunlarının özel hukuk kapsamındaki kanunlara göre karmaşık olması ve vergi hukukunun uyuşmazlıklarının çözümünün uzmanlık gerektirmesidir. Bir diğer neden ise vergi uyuşmazlıklarında taraflar esasen mükellef ve idare olduğundan bireyler kendileri idare karşısında güçsüz hissetmektedirler. Buna ek olarak özel uyuşmazlıklarda mahkeme tarafından verilen karar yalnızca tarafları bağlarken vergi yargısında emsal teşkil edecek bir karar davaya taraf olmayan diğer mükellefleri de etkileyecektir. Aynı zamanda idarenin vergi kanunları üzerinde etkili olabileceken kişiler için böyle bir durum söz konusu değildir(Tran-Nam & Walpole, 2012, ss. 473-476).

Genel olarak vergi uyuşmazlıklarına uygulanabilirliği bulunan alternatif çözüm yolları erken tarafsız ön değerlendirme, müzakere, vakıaların tespiti arabuluculuk, tahkim, kısa duruşma olarak sayılabilir. Dava açmanın neden olabileceği para, zaman

ve emek kaybını önlemek amacıyla alternatif çözüm yollarına ciddi uyuşmazlıklarda bile başvurulduğu görülmektedir(Stilwell, 2014, s. 25).

2.3.3.1. Müzakere

Müzakere tarafların üçüncü kişilerin yardımı olmaksızın bir araya gelmelerini, karşılıklı olarak uyuşmazlık çözümünde mutabık olmalarını ifade eden bir çözüm yoludur(Tanrıver, 2006, s. 160). Gizlilik prensibi gereği müzakere sürecindeki beyanlar daha sonrasında yargıya başvurulması halinde kullanılamaz. Ayrıca bu yöntemin tarafları bağlayıcı bir özelliği de bulunmamaktadır. Buna göre taraflar anlaşmış olsalar dahi yargı yoluna başvurabileceklerdir(Konuralp, 2011, s. 25)

2.3.3.2. Arbuluculuk

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arbuluculuk Kanunu 2. maddeye göre arbuluculuk *“Sistemik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, tarafların çözüm üretmediklerinin ortaya çıkması hâlinde çözüm önerisi de getirebilen, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyarî olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemi”* olarak tanımlanmıştır.

Arbulucunun taraflar arasındaki uyuşmazlığa istinaden doğrudan karar verme yetkisi yoktur. Yalnızca iletişim teknikleri uygulayarak taraflar arasındaki diyalogları sağlıklı ve etkin bir şekilde kurulmasını sağlayarak uyuşmazlığın çözümünü tarafların kendilerince bulmasına yardımcı olur(Tanrıver, 2006, ss. 165-166).

2.3.3.3. Tahkim

Tahkime elverişli bir uyuşmazlığın, tarafların tahkim yoluna başvurmak yönündeki iradesi ile seçilen üçüncü bir kişi olan hakem tarafından kesin ve bağlayıcı bir şekilde çözüme kavuşturulmasıdır (Akıncı, 2020, s. 5). Dava sürecine en yakın alternatif çözüm yolu olan tahkim, davalardan daha kısa kısa sürede daha az maliyetle ve gizlilik esasına dayalı olarak tamamlanabilmektedir(Biniş, 2013, s. 20).

2.3.3.4. Erken Ön Tarafsız Değerlendirme

Tarafsız üçüncü bir kişinin uyuşmazlığın ilk safhalarında uyuşmazlığın neden kaynaklandığı, nasıl meydana geldiği ve ileri süreçte ne gibi etkiler doğurabileceği hakkında taraflardan edindiği kısa bilgilerdir. Uyuşmazlığın olabilecek en kısa sürede tamamlanması amaçlanmaktadır(Erdoğan & Uyumaz, 2015, s. 126).

2.3.3.5. Vakıaların Saptanması

Bağımsız ve tarafsız uzman bir kişinin uyuşmazlığa neden olan hadiseleri belirleyerek taraflara yeni bir perspektif kazandırarak uyuşmazlığı çözmeyi amaçlar. Vakıa saptayıcılar uyuşmazlığa ve taraflara yönelik objektif bir rapor hazırlar. Böylece taraflar yargı koluna başvurmaları durumunda ortaya çıkabilecek hukuki durumlarını görmüş olurlar(Erdoğan & Uyumaz, 2015, ss. 126-128).

2.3.3.6. Kısa Duruşma

İhtilafı çözmeye yetkili kimseler veya mahkemeler aracılığıyla uyuşmazlıkların incelenmesi ve uyuşmazlıkların tarafsız danışman nezdinde çözülmesi olarak tanımlanabilir(Özbek, 1999, s. 200).

2.3.3.7. Etkin Pişmanlık

Ceza hukuku kapsamında etkin pişmanlık, suç tamamlandıktan sonra failin pişmanlık göstererek suçun sonuçlarını ortadan kaldırması veya hafifletmesi durumunda cezada indirim yapılmasını ya da cezanın tamamen kaldırılmasını sağlayan şahsi bir nedendir. Vergi hukuku yönünden ise 2022 yılına kadar kapsam dışında bırakılan bu müessese, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları yönünden 2022 yılında 7394 sayılı Kanun ile ihdas edilmiştir. İlgili düzenleme ile ihdas edilen yeni rejim; ziyaa uğratılan vergi aslının, gecikme faizinin ve zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısının ödenmesi koşuluna bağlı olarak hapis cezasında kademeli bir indirim öngörmektedir.

Madde düzenlemesinin ilk halinde “..Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.” şekli ile etkin pişmanlıktan yararlanma imkanını kanun yoluna başvurmama,

başvuruldu ise bu kanun yollarından feragat edilmesi koşuluna bağlamıştır. Kanun bu hali ile uygulamada pek çok soruna yol açtığı gibi kişinin haklarını kullanmamaya mecbur edilmesi yönüyle doktrinde tartışmaya yol açmıştır. Nitekim bahsi geçen hüküm idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolunun açık olması ilkesi ile taban tabana zıt olduğu gibi adil yargılanma hakkı ve hak arama hürriyeti açısından da ciddi bir engel oluşturmaktadır(Yılmaz Furtuna & Laloğlu, 2022, ss. 359-367).

Nitekim madde eski hali ile mahkemeye erişim hakkı ve hak arama hürriyetinin zedelemesine yol açması sebebiyle Anayasa Mahkemesi 13.09.2023 tarihli ve E.2022/81, K.2023/153 sayılı kararı ile maddenin ilgili kısmının iptaline karar verilmiştir. Bu doğrultuda etkin pişmanlık kurumundan yararlanan kimselerinin indirimden faydalanabilmesinin yanı sıra konuya ilişkin olarak kanun yollarına başvurma, başvurulmuş ise devam etmesinin önü açılmıştır.

3. BÖLÜM

LİTERATÜR ARAŞTIRMASI, VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Çalışmamızın önceki kısımlarında vergi ve vergiye ilişkin kavramlar ile vergi kabahatleri ve suçları, uyuşmazlıkların adli ve idari yargı kollarında çözüm mercileri ve alternatif uyuşmazlık çözüm yollarına değinilmiştir. Bu kısımda ise vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış nedenleri ve uyuşmazlıkların adli ve idari yargı bakımından değerlendirilmesi hakkındaki literatür araştırmasına yer verilecektir.

3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Ortaya Çıkış Nedenleri

Erol (2023)'un da çalışmasında bahsettiği üzere vergi ilişkisinin doğası, egemenlik gücüne dayanarak kamu hizmetlerini finanse etmeyi amaçlayan devlet ile mali yükümlülük altına giren mükellef veya vergi sorumlusu arasında yapısal bir menfaat çatışmasını barındırır. Tarafların mali çıkarlarının ayrışması, vergi uyuşmazlıklarının temel felsefi gerekçesidir. Bu ihtilaflar kronolojik olarak, mükellefiyetin tesis edildiği ilk andan, hukuken sona erdiği terkin aşamasına kadar vergilendirme sürecinin her safhasında ortaya çıkabilir. Kaynağı bakımından çok boyutlu olan vergi uyuşmazlıkları; ya devletin hukuki düzenlemelerindeki boşluklardan ve idarenin hatalı/hazineci uygulama pratiklerinden ya da mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı, ihmali veya kasıtlı fiillerinden neşet etmektedir(Erol, 2023, s. 31).

Armağan (2009) tarafından yapılan çalışmada vergi uyuşmazlıklarının genel itibarıyla yürürlükte olan yasal mevzuatın olması gereken şekilde uygulanmaması nedeniyle oluştuğu belirtilmiştir. Çalışmada genellikle vergisel uyuşmazlıkların mükellefiyet, vergiyi meydana getiren olay, vergi işlemleri sırasında ve ceza kesilmesi nedeniyle taraflar arasında verginin alınması, alınmaması, ödenmesi, ödenmemesi gerektiği ya da verginin miktarı hususlarında ortaya çıktığından bahsedilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının normatif temeli incelendiğinde, sorunların çoğunlukla kanunların yapım tekniğinden ve mevzuatın karmaşıklığından kaynaklandığı

görülmektedir. Ancak verginin belirliliği ilkesi verginin sadece kanunla konulmasını değil, aynı zamanda bu kanunların açık, anlaşılır, erişilebilir ve öngörülebilir olmasını da zorunlu kılar. Ancak Türk vergi mevzuatında sıkça başvurulan torba kanun uygulaması, hukuki belirlilik ilkesini zedeleyen en önemli faktörlerden biridir. Birbirinden tamamen farklı konuları düzenleyen maddelerin aynı kanun metni içinde yer alması, mevzuatın sistematik bütünlüğünü bozmaktadır. Ayrıca, vergi kanunlarında yer alan istisna, muafiyet ve indirim hükümlerinin sık sık değiştirilmesi ve bu değişikliklerin bazen geriye yürür şekilde uygulanmaya çalışılması, mükelleflerde hukuki güvenlik algısını sarsmaktadır. Kanun metnindeki muğlak ifadelerin ve sık değişen mevzuatın, mükellefleri hataya sürüklediğini ve idarenin bu hataları doğrudan kasıtlı vergi ziyayı olarak nitelendirmesiyle uyumsuzlukların doğduğunu belirtmektedir (Karakoç, 2024, s. 115).

Bilici (2007) çalışmasında vergi hukukuna ilişkin kanunların sayıca fazla olması, bu kanunların ekonomik nedenlerle sık sık değişikliğe maruz kalması hem mükelleflerin hem de vergi uygulayıcısının hataya düşmesine neden olduğunu ve bu hatalar neticesinde de vergi uyumsuzlukları ortaya çıktığını ifade etmektedir.

Ertürk (2025) çalışmasında mükellef ile vergi idaresi arasındaki menfaat çatışmasının yargısal veya idari bir ihtilafa dönüşmesindeki en belirgin katalizörün, matrahın tespiti ve tahlili süreçleri olduğunu ifade etmiştir. Buna göre beyan esnasında mükellef tarafından hukuka uygun olduğu kabul edilen muhasebe ve vergi uygulamaları, denetim yetkisini haiz vergi müfettişleri veya idari otoriteler tarafından farklı bir hukuki nitelendirmeye tabi tutulabilmektedir. Bu durum, idarenin hazineci reflekslerle kanun hükümlerini dar yorumlaması ve mükellefin beyanını haksız bir matrah azaltımı olarak değerlendirerek ek mali yükümlülükler ihdas etmesiyle sonuçlanmaktadır. Söz konusu uyumsuzlukların odağında ekseriyetle safi kazancın tespitindeki safiyet ilkesi ve bu ilkenin sınırlarını çizen Vergi Usul Kanunu ile Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri yer alır. Özellikle, ticari faaliyetin idamesi için elzem olan harcamalar ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin ayırt edilmesindeki gri alanlar, idari istikrarın sağlanmasını zorlaştırmaktadır. Mükellefin işiyle illiyet bağı kurarak gider gösterdiği bir kalemin, idare tarafından haksız bir indirim sayılarak vergi

ziyayı kapsamında cezalandırılması, taraflar arasında hukuki bir uyuşmazlığı kaçınılmaz kılmaktadır. Bu durumun doğal bir neticesi olarak; faaliyet yapıları gereği gider çeşitliliği en yüksek olan, defter ve belge düzenini bizzat sevk ve idare eden ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, bu tür yorum farklılıklarından doğan cezalı tarhiyatlara ve dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarına en çok muhatap olan mükellef grupları olarak literatürde ve yargı pratiklerinde öne çıkmaktadır(Ertürk, 2025, s. 6).

Candan (2020) ise çalışmasında vergiye ilişkin hataların, vergi idaresinin kanunları yanlış yorumlaması ve bu doğrultuda işlem tesis etmesinden ya da vergiyi doğuran olayı farklı belirlemesinden kaynaklanabileceği gibi mükellefin vergi ödevini yerine getirirken özensiz ve dikkatsiz davranması neticesinde oluşabildiğini ifade etmiştir.

Ek olarak; vergi idaresi memurlarının, devlete daha çok gelir sağlama güdüsü ile hareket etmesi, vergi mükelleflerinin ise mümkün olduğunca az vergi ödeme hatta hiç vergi ödememe arzusu neticesinde vergi uyuşmazlıkları artmaktadır(Arslan, 2006, s. 279). Nitekim hazineci yaklaşım olarak değerlendirilebilen, vergi memurlarının, yoruma açık konularda tercihlerini sürekli olarak devletin vergi gelirini artırma yönünde kullanmalarındır. Vergi mükellefinin kendisine vergi geçirmez bir kale yaptığı, vergi müfettişinin bu kalenin içini göremediği, kalenin içini görebilseydi yapısındaki zayıflıkları da fark edeceği, fakat vergi mükellefinin, müfettişin bu kalenin içini hiçbir zaman görmemesi için elinden geleni yapacağı şeklinde somutlaştırılan bu ikili ilişki esasen birbirine zıt taraflardan oluşmaktadır(MacLeod, 1988, s. 17).Bu durum pek çok ülke için geçerlidir. Fakat yine de pek çok ülkede olduğu gibi Amerikan Yüksek Mahkemesi hiç vergi tahsil edememektense maddi varlıkların birden fazla kez vergilendirilmesini tercih etmiştir(Lowndes, 1932, s. 777).

Alternatif uyuşmazlık çözüm yolları her ne kadar uyuşmazlığın hızlı bir şekilde çözülmesi ve kurumların iş yükünü azaltma odaklı çalışması amacıyla getirilmiş yöntemler olsa da istenilen sonucun elde edilememesi de yine uyuşmazlıkların ortaya çıkış nedenlerinden olmaktadır. Nitekim Demir (2023) her ne kadar bu hususu izaha davet özelinde değerlendirmiş ise de esasen tümevarım yöntemiyle çıkarım yapılabileceği gibi literatürde de tartışma yaratan alternatif uyuşmazlık çözüm yolları

dürüst ve ödeme yapmaya gönüllü olan mükelleflerin idareye olan itimadını sarsıcı sonuçlar doğurabilmektedir. Bunun da bir sonucu olarak gönüllü mükelleflerin sayısında azalma ve otomatik olarak uyuşmazlıklarda artış meydana gelebilecektir. (Demir, 2023, s. 22) Aynı şekilde bununla ilişkili olarak alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının mükelleflere olan uygulama şekilleri de kendi içerisinde yeni uyuşmazlıklar doğmasına sebep olabilmektedir.

Ayrıca herhangi bir kasıt olmaksızın vergi idaresi memurları tarafından vergi hesaplamalarında ya da vergilendirme işlemlerinde de hata yapılabilmesi mümkündür. Bu hatalar vergi tarifelerinin ya da oranlarının yanlış uygulanması ile olabileceği gibi vergi muafiyeti veya istinası bulunan kişilerden yahut vergi mükellefi olmayan kişilerden vergi alınması şeklinde de olabilmektedir. Bu hatalar da vergi uyuşmazlıklarının konusunu oluşturmaktadır.

Ülkemizde beyan usulüne dayanan vergi sistemi uygulanması da vergi uyuşmazlıklarını meydana getirmektedir. Nitekim mükellefin vergi beyannamesini olması gerekenden az miktarda göstermesi de ya da hiç göstermemesi de yukarıda saymış olduğumuz uyuşmazlık nedenlerinden biridir.

Tüm bunların genel bir sonucu olarak idarenin verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsili aşamalarında yapmış olduğu hatalar ile birlikte verdiği özelgelerin zaman zaman kendi içinde çelişmesi veya yargı kararlarıyla uyumsuz olması da mükellefin idareye olan güvenini zedeleyerek ihtilaf yaratmaktadır. Mükellef kendisine uygulanan her işlemde bir hata aramakta bu hata arayışı da gerek vergi dairesine gerekse yargıya intikal ederek bu kurumların iş yükünün artmasına sebep olmaktadır.

Yargı organları, uyuşmazlıkları çözen merci olmalarına rağmen, bazen bizzat uyuşmazlığın devam etmesinin nedeni olabilmektedir. Özellikle Bölge İdare Mahkemeleri (İstinaf) sisteminin getirilmesiyle birlikte, farklı bölgelerdeki mahkemelerin benzer konularda birbirine zıt kararlar vermesi sorunu ortaya çıkmıştır. (Bilgin, 2021) Benzer şekilde Yargıtay ve Danıştay'ın ilgili daireleri arasındaki görüş ayrılıkları veya İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının gecikmesi, sadece taraflar açısından değil müstakbel dava sahipleri açısından da hukuki belirsizlik yaratmaktadır.

Aslında bu durum hukukun tüm uygulama alanlarında tereddüt oluşturmaktadır. Mükellef veya idare, davanın sonucunu öngöremediği ve kazanma ihtimali olabileceğini düşünmesi sebebiyle idari aşamada uzlaşmak yerine dava açma yolunu tercih etmektedir. Bu durum, yargının iş yükünü artırırken emsal karar güvenliğini zedelemektedir.

Bahsi geçen emsal kararların oluşması dahi problem iken, vergi idaresinin halihazırda oluşmuş emsal kararları gözetmeyen uygulamaları da yeni bir uyuşmazlık nedeni ortaya çıkarmaktadır. Çetinkaya (2025) tarafından da ele alındığı üzere vergi idaresinin istikrar kazanmış yargı kararlarını dikkate almama eğilimi, vergi mahkemelerinin iş yükünü artırırken, esas basit olan uyuşmazlıkların dahi yıllarca süren davalara dönüşmesine neden olmakta; bu durum taraflar açısından telafisi güç zaman ve maliyet kayıpları doğurmaktadır. Yargının çözüme kavuşturduğu pilot kararlar üzerinden idari birimler arasında yatay ve dikey bir koordinasyonun sağlanması benzer nitelikteki ihtilafların önünü kesebilecek potansiyeldeyken uygulamada bu mekanizmanın işlevsel olarak işletilemediği görülmektedir. Yargısal içtihatların idari işlemlere entegre edilmesi, yargı-idare ilişkilerinin güçlendirilmesi, taşra teşkilatlarında uygulama birliğinin sağlanması ve dava süreçlerinin etkin takibi, yargıya intikal eden dosya sayısını azaltmanın temel anahtarıdır. İdarenin bu yapısal gerekliliklere gereken önceliği vermemesi, vergi yargısında kontrolsüz bir yoğunluğa yol açmaktadır. Netice olarak idari pratiklerdeki bu koordinasyon ve esneklik eksikliği; maliyet ve zaman israfının yanı sıra, adil yargılanma ve hukuki güvenlik ilkelerini zedeleyerek hukuk devleti felsefesine zarar vermektedir (Çetinkaya, 2025, s. 101).

Son olarak vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasındaki belki de en temel nedenin mükellefin vergi ahlakı ve vergi bilincinin düşük olması ile ilişkilendirebiliriz. Mükellefler genel olarak vergi ödemeyi bir vatandaşlık ödevi yerine bir maliyet unsuru olarak görme eğilimindedir. Bu psikolojik altyapı, mükellefleri yasal boşlukları kullanarak vergiden kaçınma stratejilerine itmektedir. Ancak bu stratejilerin sınırları aşıldığında durum vergi kaçırma fiiline dönüşmekte ve idare ile mükellef karşı karşıya gelmektedir (Akçay & Demirhan, 2024, s. 75).

3.2. Uyuşmazlıkların Yargı ile Alternatif Çözüm Yolları Bakımından Değerlendirilmesi

Savaşan, Altundemir ve Ulupınar (2012) tarafından yapılan çalışmada Kocaeli’nde gerçekleşen üç örnek vergi uyuşmazlığından bahsedilmiştir. Söz konusu olayların tamamında mükelleflere farklı farklı nedenlerle vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Örnek olayların birincisinde mükellef tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma müessesine başvurulduğu ancak kesin vergi cezasının incelenmesi halinde mükellefe re’sen belirlenen matrah farkına istinaden tarhiyat yapılmasının hukuka uygun olmadığı, yargı yoluna başvurmuş olsa idi gecikme faizini ödemeyeceği bu nedenle kendisi için en uygun çözüm yoluna başvurmamış olduğu tespiti yapılmıştır. Örnek olayların ikincisinde ise mükellef dava yoluna başvurmuş, eksik inceleme neticesinde matrah farkına dayalı olarak yapılan tarhiyat kanuna aykırı bulunarak dava mükellefin lehine sonuçlanmıştır. Son olayda ise mükellefin dava yoluna başvurmuş ve vergiye ilişkin yükümlülüklerini eksiksiz ya da zamanında yerine getirmemiş olması nedeniyle uygulanan tarhiyatta bir isabetsizlik bulunmadığı hüküm altına alınmış ve araştırmacılar tarafından mükellef uzlaşma müessesini tercih etmiş olsaydı yargı yoluna başvurmuş olması nedeniyle yargılama giderleri ödemiş olmayacağı gibi uzlaşma müessesinin sağladığı indirim imkanından faydalanarak vergi idaresine daha az ödemede bulunacağı tespit edilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mükelleflerin kendilerine en uygun çözüm yolunu tercih etmeleri önem arz etmektedir. Buna göre bazı uyuşmazlıklarda çalışmamızın önceki kısımlarında bahsettiğimiz pişmanlık ve ıslah, uzlaşma, indirim veya izaha davet müesseslerinden faydalanmak mükellef için daha avantajlı olabileceken bazı uyuşmazlıklarda ise yargı yoluna başvurmak mükellefler için daha avantajlı olabilecektir. Her durum kendi içerisinde sübjektif olarak değerlendirilerek uyuşmazlık ve buna en uygun çözüm yolu tespit edilmelidir. Mükellef kendisine en uygun çözüm yolunu mükellefin vergi konusunda bilinçlenmesi, kendisine en uygun yolu araştırması ve uyuşmazlıklara ilişkin güncel mahkeme kararlarının emsal durum teşkil edip etmediği değerlendirilerek bulabilecektir. Bu durum aynı zamanda gereksiz yere açılan ve mahkemelerin iş yükünü artıran davaların önüne geçilmesi hususunda faydalı olacaktır(Savaşan vd., 2012, ss. 138-143).

Özdemir ve Arslaner (2017) tarafından yapılan çalışmada vergi mevzuatı intizamsız ve anlaşılması güç olduğundan mükellefe yeterince etki edemediği, hatta yalnızca mükellef tarafından değil idare tarafından da mevzuatta uygulama birliği oluşmadığı, idarenin de mevzuatı farklı şekillerde yorumladığından bahsedilmiştir. Çalışma esasen Aydın ili özelinde yapılmıştır ancak tümevarım yöntemiyle işbu çalışmanın ülke bazında değerlendirilmesi de mümkündür. Buna göre söz konusu çalışmada en çok karara bağlanan dava konusunun vergi cezalarına ilişkin olduğu ancak söz konusu dava sayısı mükellef sayısı ile karşılaştırıldığında; dava sayısının mükellef sayısına oranla düşük kaldığı tespit edilmiştir. Bu tespit neticesinde mükellef sayısındaki artışa rağmen dava sayısında gözlemlenen azalışın sebebinin mükelleflerin yargı yoluna başvurma yerine idari aşamada çözüm yollarına başvurmasından kaynaklı olduğunu, bu durumda mahkemelerin iş yükünü azaltması, idare üzerinde bırakılabilecek yargılama giderlerinin önüne geçilmesi, mükelleflerin vergiye kendi iradeleri ile uyum sağlaması bakımından olumlu gelişmeler olarak değerlendirilmiştir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Vergi uyuşmazlıklarının hukuki, idari ve yapısal nedenlerini çok boyutlu bir yaklaşımla inceleyebilmek amacıyla bu çalışmada nitel araştırma yöntemi benimsenmiştir. Araştırma sürecinin bilimsel standartlara uygun, sistematik ve şeffaf bir şekilde yürütülebilmesi için izlenen metodolojik adımlar, veri toplama araçları ve analiz teknikleri alt başlıklar halinde detaylandırılmıştır.

3.3.1. Araştırmanın Deseni ve Tasarımı

Çalışmamızda vergi uyuşmazlıklarına ilişkin incelediğimiz sorunların daha iyi ve farklı açılardan karşılaştırılabilmesi amacıyla nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Vergi uyuşmazlıklarına neden olan vergi mevzuatı ve diğer mevzuatlarda yer alan hükümler söylem analizi doğrultusunda; literatür araştırması kapsamında elde edilen farklı metinlerdeki veriler ve çıkarımlar ise içerik analizi kapsamında incelenmiştir. Çalışmamızda ulaşılan veriler yazılı kaynaklardan elde edilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının neden ortaya çıktığına ve ne gibi sorunlara yol açtığına ilişkin çalışmamızda elde edilen veriler açıklanmıştır. Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasında pek çok farklı neden olduğu gibi araştırılması

gereken daha pek çok konu bulunmaktadır. Açıklayıcı araştırma yöntemi ile çalışmamızda vergi uyuşmazlıklarına ilişkin sorunlara çalışmamızda değinilmiş ve son bölümde ise çözüm önerilerimiz sunulmuştur.

3.3.2. Verilerin Analizi

Çalışmamızda vergiye ilişkin kavramlar, vergi kabahatleri ile vergi suç ve cezaları, vergi uyuşmazlıkları ve bu uyuşmazlıkların ortaya çıkış nedenleri literatür çerçevesinde araştırılmıştır. Bahsi geçen konulara ilişkin olarak farklı kaynaklardan farklı bulgulara ulaşılmıştır.

Vergi uyuşmazlığının tek bir nedene bağlı olarak ortaya çıkmadığı çalışmamızın önceki kısımlarında yapılan araştırmalar doğrultusunda tespit edilmiştir. Hal böyle olmasına karşın vergiye ilişkin henüz tespit edilmemiş sorunlar da elbette mevcuttur. Önceki kısımlarda yer verdiğimiz üzere kanunun lafzından, karmaşık ve tedvin edilmemiş olmasından kaynaklı sorunların yanı sıra yapılan literatür araştırması neticesinde tarafımızca tespit edilmiş sorunlar bulgular kısmında incelenmiştir. Aşağıda detaylı şekilde bahsedileceği üzere öncelikle norm çatışması, non bis in idem ilkesine aykırılık, vergi mevzuatından kaynaklı sorunlar ve vergi kaçakçılığı suçlarında mütalaa şartına ilişkin söylem analizlerinde bulunulmuştur.

Vergiye ilişkin yasal mevzuatın çeşitli kaynaklarda yer alması ve bu mevzuatların kendi içerisinde çelişiyor olması pek çok yazar tarafından da eleştirilmiştir. Vergi alanında yaşanan sorunların birden fazla kaynağı olmasına ek olarak bu sorunlardan yalnızca birine çözüm üretilmesi yetersiz kalacaktır. Vergi uyuşmazlıklarına neden olan sorunlar iç içe geçmiş ve birbirini tetiklemektedir. Bu nedenle bu sorunlardan yalnızca birine değil tamamına çözüm bulunması gerekmektedir.

3.3.3. Araştırmanın Geçerliliği ve Güvenirliği

Araştırmamız nitel araştırma yöntemleri ile içerik ve metin analizi yapılarak tamamen objektif ve teyit edilebilirdir. Nitekim vergi mevzuatına ilişkin çalışmamızda bahsi geçen tüm unsurlar bakımından ilgili kanunlardan alıntı ve ilgili kanunlara atıf

yapılmıştır. Çalışma tamamen tarafsız ve nesnel bir pencereden değerlendirme yapılmak suretiyle hazırlanmıştır.

Aynı şekilde çalışmamız tam ve doğru olarak hazırlanmıştır. Çalışmamızın yasal mevzuata ilişkin kısımlarında mevzuatın en güncel hali dikkate alınmış, doğru ve tam olarak çalışmamıza eklenmiştir.

Çalışmamızın geçerliliği ve güvenilirliği hususunda tereddüte mahal vermemek amacıyla konu ile ilgili olarak mümkün olduğunda kanuni atıflarda bulunulmuş, verilen bilgiler yasal dayanak eklenerek teyit edilebilirlik amaçlanmıştır.

3.4. Bulgular

Araştırma yöntemleri ve elde edilen verilerin analiz edilmesi neticesinde ulaşılan vergi uyumsuzluklarının ortaya çıkmasına neden olan sorunlara ilişkin bulgular aşağıda maddeler halinde verilmiştir.

3.4.1. Vergi Adaletsizliği Nedeniyle Meydana Gelen Sorunlar

Devlet ancak vergi toplayarak toplumsal olarak arzu edilen, ancak piyasa tarafından sağlanmayan - ya da yeterli ölçüde sağlanmayan - kamu mallarını üretme yeteneğini kazanır. Mali kaynakların yanı sıra vergi sistemi, kaynakların piyasa tarafından tahsis edilme şeklini düzeltme görevini üstlenir ve bu nedenle kaynakların adil ya da daha adil bir şekilde dağıtılmasına ilişkin sosyo-politik fikirleri uygulama rolünü üstlenir. Bu amaçlar, devletin piyasanın kaynakları dağıtma biçimine müdahale etmesi için genel bir meşruiyet yaratır. Bu, kimin, hangi düzeyde ve ne şekilde vergilendirilmesi gerektiği sorularını yanıtlamaz. Adil vergi konusundaki kamusal tartışma, kaynakların adil dağılımı ve farklı sosyal gruplara yüklenen yükler hakkındaki tartışmalı inançlara dayalı cevaplar sağlama girişimi olarak görülebilir. Ancak vergilendirme sisteminin genel olarak adil olduğu hissedilirse, sosyal geçerlilik iddiasında bulunulabilir ve neden olduğu yeniden dağıtım etkileri için siyasi onay kazanılabilir(Liebig & Mau, 2005, s. 93).

Esasen meydana gelen vergi uyumsuzluklarının temel nedeninin ülkemizde yaşanan vergi adaletsizliği olduğu söylenebilir. Türk Vergi Sisteminde çok sayıda uygulanan dolaylı vergiler, vergi adaletsizliğin neden olmaktadır.

Dolaylı vergiler ödeme gücüne göre alınmaz. Buna göre düşük ya da yüksek gelir gözetmeksizin herkesten eşit alınan vergilerdir(Durmuş, 2004, s. 224). Bir diğer adı harcama vergisi olan bu vergiler sabit oran üzerinden toplanmaktadır. Anılan nedenlerle düşük gelirli kimselerin üzerindeki vergi yükü ve baskısı bu vergi türünde artmaktadır.

Dolaysız vergiler ise kişiselleştirilebilen, kişilerin ailevi koşullarını dikkate alan vergi türüdür. Dolaylı vergiler ise kişiselleştirilemezler. Zira vergi mükellefi olacak kişi muğlaktır(Cihangir, 2023, s. 70).

Mükellefler, vergi idaresinin kendilerine adaletli davranmasını ister. Vergi idaresi personelleri tarafından vergilendirme işlemleri sırasında adaletsiz ve ölçüsüz davranılması halinde mükellefler vergiye uyum sağlayamayacaklardır(Slemrod, 223, akt. Zeren, 149). Mükellef kaçakçılığı adaletsiz uygulamalara karşı cevap olarak kullanmaktadır(Myles, 2000, s. 51).

3.4.2. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar

Vergi hukukundan kaynaklı sorunların çözülebilmesi için temel olarak basit, açık, anlaşılır, uygulama ile uyumlu vergi mevzuatının bulunması gerekmektedir(Gümüş, 2005).Nitekim mevzuatın sık sık değişmesi, değişen hükümlere gerek mükellefin gerekse vergi idaresi personelleri, denetim elemanları, vergi yargısı sùjelerinin alışması bakımından olumsuz etki yaratmakta ve farklı yorumları ortaya çıkarıp uygulamada meydana gelen sorunların artmasına neden olmaktadır(Övet, 2010, s. 74). Aynı zamanda vergiye ilişkin konularda inceleme unsurlarının karışık olması vergi idaresinin giderini artırmanın yanı sıra mükelleflerin vergiye karşı direnmelerine de neden olmaktadır(Karakoç, 2004, s. 94).

Kanunlarda yer alan düzenlemelerin zor anlaşılması ve aynı zamanda da adil olmaması halinde mükellefler bu kanunu karışık olarak değerlendirirler. Mükellefin ödediği vergi ile yasal mevzuattan anladığı vergi eşit olmadığı durumlarda mükellef vergi ödemek istemeyecektir. Mevzuatın karmaşık olması nedeniyle ortaya çıkan bu durumda mükellef ya vergi kaçırarak ya da vergiden kaçınacaktır(Mumford, 2015, s. 185).

Vergi mevzuatındaki karmaşıklığın giderilmesi ile birlikte etkin bir vergi denetiminin önü açılacaktır. Ancak karışık ve anlaşılması zor mevzuatın varlığı halinde vergi idaresi personelleri yetersiz kalacaktır. Şeffaf, sade, açık ve anlaşılır bir vergi sistemi oluşturularak vergi idaresi ve vergi denetiminde etkinlik sağlanabilecektir.

Vergi Hukukuna dair birbirinden farklı pek çok mevzuat vardır. Amme Alacaklarının Tahsili Kanunu, Vergi Usul Kanunu, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Türk Ceza Kanunu ve benzeri kanunlarda ve diğer yasal mevzuatta vergi ile alakalı hükümler bulunmaktadır. Ancak bu hükümler tedvin edilmemiş olduğundan hem denetim personelleri hem mükellefler hem de diğer hukuk sùjeleri bakımından olumsuzluklara neden olabilmektedir. Nitekim Vergi Hukuku bakımından kapsamlı ve yeknesak bir kanunun yürürlüğe girmesinin herkes açısından olumlu etki yaratacağı izahtan varestedir.

3.4.3. Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz (Non Bis İn İdem) İlkesine Aykırılık Nedeniyle Karşılaşılan Sorunlar

Vergi esasen bir vatandaşlık ödevidir. Bu nedenle bu ödevin yerine getirilmemesi halinde başta vergilerini düzenli ödeyen vatandaşlar olmak üzere tüm toplumun vicdanı yaralanacaktır. Vergi suçlar bakımından hürriyeti bağlayıcı nitelikteki cezaların amacı temel olarak vatandaşın vergi ödevinden kaçınma konusunda caydırıcılığını artırmak ve devletin vergileri tahsil etme fonksiyonunun ağır bir şekilde ihlal edilmesinin önüne geçmektedir(Kaya, 2022, s. 96).

Çalışmamızın önceki kısımlarında da bahsedildiği üzere Vergi Usul Kanunu 340. maddesinde *“Bu kanunda yazılı vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla vergi cezasiyle cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.”* hükmüne ek olarak 359. maddesinin son fıkrasında ise *“Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyat cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”* hükmü yer almaktadır. Madde metninden

anlaşılacağı üzere vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilebilecek fiillerden birini işlemiş kimse vergi ziyana da sebebiyet vermiş ise vergi kaçakçılığı suçunun müeyyidesinin yanı sıra vergi ziyayı cezasına da maruz kalacaktır. Hatta anılan Kanunun 344. maddesi “*Vergi ziyana 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanır.*” uyarınca kaçakçılık suçu neticesinde vergi ziyayı da meydana gelmişse uygulanması gereken miktardaki vergi ziyayının üç katı tutarında ceza kesilecektir. Kanunun suçta birleşme başlıklı 340. maddesi “*Bu kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.*” şeklinde olup suçta birleşmenin uygulanamayacağını ifade etmiştir.

Vergi Usul Kanunu maddelerinin aksine Kabahatler Kanunu 15/3 maddesi “*Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.*” şeklinde olup az önce bahsi geçen kanun maddeleri ile de çatışmaktadır.

Bu doğrultuda “non bis in idem” kişinin aynı fiilinden dolayı iki kez yargılamanın yapılamayacağını ifade eden hukuk ilkelerinden biridir. Pek çok farklı ulusal ve uluslararası kaynakta bu ilkeye yer verilmiştir. Ülkemiz hukukunda bahsi geçen ilkeye ilişkin sarıh bir yazılı kanun maddesi bulunmamasına karşın ceza hukukumuzda uygulanan ilkelere biri olduğunu söylemek mümkündür. Bu ilkenin dolaylı olarak Ceza Muhakemesi Kanunu 223. madde 7. fıkrasında “*(7) Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.*” şeklinde yer aldığı doktrinde kabul edilmiştir. Nitekim temel olarak işbu madde de bir kişinin bir fiilden dolayı iki defa yargılanamayacağını konu edinmiştir.

Ülkemizin de tarafı olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ek 7 numaralı protokolün 4.maddesi de “*Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden*

yargılanamaz veya mahkum edilemez.” şeklindeki hükmü ile aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesini içermektedir.

Anlaşılacağı üzere kişinin aynı fiilinden dolayı hem vergi ziyayı cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza alması “non bis in idem” ilkesine aykırılık teşkil edebileceği düşüncesi ile doktrinde tartışılmakta Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi gibi yargı mercilerinde pek çok yargılama yapılmasına sebebiyet vermektedir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu E:2015/9- 86, K:2018/434 sayılı kararında gerçekleştirilen eylemin hem suç hem de kabahat olması durumunda öncelikle eylemin kanunun suç olarak tanımladığı fiil kapsamına girip girmediğinin belirlenmesi gerektiğini belirtmek suretiyle esasen cezai müeyyide gerektiren eylemlerin tespitinin ceza mahkemeleri tarafından yargılanması gerektiğini bildirmiştir. Hal böyle olmasına karşın kaçakçılık suçu bakımından tipiklik fiiline uygunluk ceza mahkemeleri tarafından değil Danıştay ve vergi mahkemeleri tarafından değerlendirilmektedir. Az önce bahsi geçen Yargıtay Genel Kurul Kararının aksine Vergi Dava Daireleri Kurulu E:2019/1856 K:2020/945 sayılı kararı “...*Uyuşmazlık konusu vergi ziyayı cezası, davacının muhasebecilik hizmetlerini yürüttüğü ve hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği yönünde vergi tekniği raporu bulunan mükellef tarafından işlenen kaçakçılık suçuna iştirak ettiğinden bahisle kesildiğinden, uyuşmazlığın çözümü 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin şartlarının oluşup oluşmadığı yönüyle değil, iştirak fiilinin somut delil ve tespitlerle ortaya konulup konulmadığı noktasında yapılacak değerlendirmeye mümkün olacaktır.*” şeklindeki kararı ile ve hatta bu karara benzer yöndeki (Ankara Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi E:2020/989 K:2021/293 sayılı karar, Danıştay Dördüncü Dairesi E:2019/9735, K:2020/4064 sayılı karar, Danıştay Üçüncü Dairesi E:2019/7711, K:2020/4914 sayılı karar) pek çok kararı ile tipik fiilin oluşup oluşmadığının tespiti yönündeki görevi vergi mahkemesine ait olduğunu belirtmiştir. Üstelik İzmir Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi E:2020/1011 K:2021/485 sayılı “...*davacının sahte fatura düzenleme fiiline iştirak ettiğinin açık bir şekilde ortaya konulmadığı, dolayısıyla davacı adına iştirak fiili nedeniyle ceza*

kesilebilmesi için (5237 sayılı Kanun'da aranılan) gerekli şartların oluşmadığı sonucuna varıldığı..” şeklinde gerekçelendirdiği kararı ile vergi mahkemesinin kararının kaldırılmasına yönelik yapılan istinaf başvurusunu reddetmiştir(Beyribey, 2021, ss. 99-101).

Tüm bunların yanı sıra Anayasamızın 90. Maddesi “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.*” hükmü ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ek protokolde bahsedilen aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesinin kanuna kıyasen esas alınacağını ortaya koymaktadır.

Anayasa Mahkemesi bahsettiğimiz konuya ilişkin kendisine başvuru olan uyuşmazlıklarda “*farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmadığı*” yönünde karar vermiştir. Bu konuya binaen Mahkeme 2018/9115 başvuru numaralı 27.03.2019 tarihli Ünal Gökpınar kararında non bis in idem ilkesini tartışmıştır. “Anayasa Mahkemesi ceza hukuku ve kabahatler hukukunun öngördüğü yasak ve yaptırımların farklı hukuki yarar, konu ve unsurlara ilişkin olabildiğini; bu hallerde “aynı fiil nedeniyle iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama” hakkından bahsedilemeyeceğini belirtmiştir. İdari yaptırımlar ile suç yargılamalarını yürüten idare, vergi ve idare mahkemeleri veya ceza mahkemelerinin, yürüttükleri idari veya cezai soruşturma ya da yargılamalar esnasında birbirleriyle etkileşim halinde olmaları, gerekirse bir diğer davanın sonucunu “bekletici mesele” yapmaları, olguları ortaya koyarken ve delil değerlendirmesi yaparken birbirlerinden yararlanmaları ve herhangi bir yaptırım kararı verirken daha önce diğer makamlarca verilen yaptırımları da dikkate almaları, yerinde bir “tatbiki” çözüm olacaktır” (Horozgil, 2021, ss. 288-289). Bu nedenle söz konusu mevzuatta

değişiklik yapılması kalıcı olarak bahsi geçen karmaşıklığa çözüm getirilmesine yardımcı olacak ve hukuki güvenliğin sağlanmasında ilerleme sağlanabilecektir.

Vergi ziyayı nedeniyle kişinin ceza yargılanmasının yanı sıra idari yargıya başvurma hakkı gözetildiğinde iki ayrı yargı kolu tarafından farklı yargılama süreçlerinin işlemesi de birtakım problemlere yol açabilecektir. Zira kişinin vergi ve ceza mahkemeleri farklı yargı kollarında olmalarına ek olarak yargılama sırasında farklı kıstasları, ilkeleri ve usulleri esas almaktadır. Bu nedenle söz konusu ikili yargılama sürecinin neticesinde iki ayrı mahkemeden aynı olaya ilişkin olarak farklı kararların çıkması da mümkündür(Beyribey, 2016, s. 58).

Nitekim bu hususta da Anayasa Mahkemesine birçok başvuru yapılmış, ancak Mahkeme 25 Eylül 2019 tarih ve 2016/5849 başvuru numaralı “*..İdari yargı mercileri kural olarak -ceza davasında verilen karar ile bağlı olmamakla birlikte- davacının yargılamanın sonucuna etkili olabilecek itirazları nedeniyle bu karara konu maddi olguları değerlendirerek davacının itirazlarını karşılamak yükümlülüğü altındadır. Başvuruya konu yargılama sürecinin incelenmesi neticesinde ise vergi mahkemesinin yaptığı değerlendirme ile ceza mahkemesinin yaptığı değerlendirmenin tamamen farklı suçlara ilişkin olduğu anlaşılmaktadır. Ceza mahkemesi kararında sahte fatura kullanma suçuna ilişkin bir değerlendirme ve bu suça yönelik beraat kararı bulunması üzerine vergi mahkemesinin bu karar uyarınca hüküm kurması ya da kararında bu hususa yönelik itirazları karşılaması mecburiyetinden söz edilemeyeceği anlaşılmış..*” şeklindeki kararı ile ceza ve vergi mahkemelerinin verdikleri kararların birbirini bağlayamayacağını belirtmiştir.

3.4.4. Vergi Kaçakçılığı Mütalaa Şartı Nedeniyle Ortaya Çıkan Sorunlar

Çalışmamızın önceki kısımlarında vergi kaçakçılığı suçunda yerine getirilmesi gereken mütalaa şartından bahsedilmiştir. Tekrara düşmemek adına bu kısımda madde hükümlerinden tekrar bahsedilmeyecek olup yalnızca meydana getirdiği sorunlardan bahsedilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçunda ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla Cumhuriyet Savcısının bağlı olup olmadığı doktrinde tartışmalıdır.

Anayasanın 138. maddesi “*Hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz.*” hükmü gereğince Cumhuriyet Savcısına verilen dava açma yetkisinin mütalaaaya bağlı olmaması gerekmektedir. Ek olarak mütalaanın bazı kişiler için verilir bazıları için verilmemesi idarenin söz konusu suç hakkında inisiyatif sahibi olması anlamına gelebileceği için hukuk devleti, kuvvetler ayrılığı, adil yargılanma ve eşitlik ilkeleri ile bağdaşmamaktadır(Güngör, 2020, s. 295).

Nitekim mütalaa şartının yargı organlarına talimat vermek olarak değerlendirilebileceği düşüncesi ile Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesinin 10/02/2011 tarih, 2009/89 Esas ve 2011/40 Karar sayılı kararı ile VUK’un 367’nci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarının Anayasaya aykırılık teşkil etmediğine karar verilmiştir. Gerekçe olarak da vergi kaçakçılığı suçunun uzmanlık gerektirmesi nedeniyle bu konuda uzman kişiler tarafından mütalaa verilmesinin yargılama süreçlerinin hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacağı, söz konusu mütalaaların kovuşturma aşamasında takdiri delil şeklinde değerlendirilebilecek nitelikte olduğu ve bu durumun hakim ve savcılara emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemeyeceği kabul edilmiştir(Sinik, 2018, s. 42).

Vergi Usul Kanununun 367. Maddesi “*Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.*” hükmü gereği Cumhuriyet başsavcılığı yeterli suç şüphesinin varlığı halinde dahi mütalaa şartı gerçekleşene kadar iddianame düzenlemeyecek ve dava açamayacaktır. Söz konusu hükümle savcının takdirine bir sınırlama getirilmiş olduğu düşünülmektedir(Şenyüz, 2016, s. 16). Ek olarak mütalaa şartı yerine getirilinceye kadar yargılamaya başlanılmamış olması makul sürede yargılama hakkının önünde engel teşkil edebilecektir.

Ayrıca dava şartı haline getirilecek kadar önem verilen mütalaa şartının hangi sürede Başsavcılığa gönderileceğine hususunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna göre söz konusu mütalaa kendisine gönderilene kadar

Cumhuriyet Başsavcılığı dava açamayacağı açık bir şekilde belirtilmiş ancak mütalaanın gönderilmesine ilişkin herhangi bir süre sınırı konulmayarak ucu açık bırakılmıştır(Şenyüz, 2016, s. 30)

“Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler bakımından kaçakçılık suçunun oluşmasının belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi ve belirlenmesi konusunda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara takdir ve buna bağlı suç duyurusunda bulunulup bulunulmaması hususunun Genel Tebliğle (18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 306 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği) verilmesi, kanunlarda suçun unsurlarını değerlendirme yetkisi -manevî unsurun varlığı veya yokluğu mahkemeye ait iken Bakanlığın bu yetkiyi bir tebliğ ile kendisine aktarması hukuka açık aykırılık içermektedir. Yapılması gereken kaçakçılık fiilleri tespit edildiğinde herhangi bir ayırım gözetilmeksizin bunların Cumhuriyet Savcılıklarına bildirilmesidir. Mütalâada idarenin teknik ve uzmanlık gerektiren bir konuda kendi tespit ve düşüncesini belirtmesi ve yargılama makamlarının gerektiği ölçülerde bunlardan yararlanması normaldir. Ancak, idarenin değerlendirilmesi yargılama makamlarının alanına giren konularda yargılama makamlarının yerine geçebilme konumu doğurmamalıdır.”(Şenyüz, 2016, s. 28)

3.4.5. Norm Çatışmaları

Norm çatışması bir hukuk sistemi içerisinde yer alan iki normdan birinin tatbik edilmesinin diğer normu bozmasıdır(Canyaş, 2013, s. 129). Vergi Usul Kanununda yer alan normlarla diğer kanunlar arasında çatışmaların bulunması da vergi uyumsuzluklarında farklı sorunların çıkmasına neden olmaktadır.

Aşağıda kanunlarda yer alan norm çatışmalarına örnekler verilmiştir. (Canyaş, 2013, ss. 145-146)

Dava açma yetkisine haiz olanları İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 2/1-a “İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları” hükmü ile menfaatleri ihlal edenler olarak belirtmişken, Vergi Usul

Kanunu “*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.*” şeklinde tanımlamıştır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 58. maddede ödeme emrine karşı dava açma süresi 15 gün olarak belirlenmiş olmasına karşın, İdari Yargılama Usulü Kanunu dava açma süresini 30 gün olarak düzenlemiştir. Söz konusu hükümlerin her ikisi de vergi yargısına ilişkin düzenlemeler içermekte olduğundan bu iki kanun hükmü de vergi hukukuna ilişkin norm çatışması içerisinde değerlendirilmektedir.

Vergi Usul Kanununda 3/b-2 maddesine “*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*” hükmü İdari Yargılama Usulü Kanunu 20/1 maddesi “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar.*” hükmü ile açıkça çelişmektedir.

3.4.6. Vergiye Uyum ve Vergi Ahlakı

Vergi uyumu, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun şekilde beyanname vermeleri, borçlarını zamanında ve eksiksiz ödemeleri süreci olarak tanımlanırken; bu sürecin gönüllü bir nitelik kazanması, yükümlülerin herhangi bir zorlama olmaksızın vergisel ödevlerini içselleştirerek yerine getirmesini ifade etmektedir. Bu olgu, yalnızca mükellef davranışlarıyla sınırlı olmayıp, vergi idaresi ile kurulan ilişkinin niteliğinden de doğrudan etkilenmektedir; nitekim Kirchler ve diğerlerinin vurguladığı üzere, idarenin baskıcı bir otorite yerine güven veren bir paydaş olarak konumlanması, düşmanca tutumları minimize ederek gönüllü uyumu pekiştirmektedir. Vergiye gönüllü uyumu açıklayan teoriler temel olarak rasyonel tercihler teorisi ve ahlaki duygular teorisi olmak üzere iki ana ekseninde gelişmiştir. Allingham ve Sandmo tarafından geliştirilen rasyonel tercihler teorisi, bireyi fayda maksimizasyonu peşinde koşan bir aktör olarak ele almakta ve uyum kararını; denetim olasılığı, vergi oranları ve cezaların caydırıcılığı gibi faktörlerin oluşturduğu bir maliyet-fayda analizi üzerinden açıklamaktadır. Buna karşın, ahlaki duygular teorisi (tutumsal model), uyum davranışını sadece ekonomik unsurlarla sınırlamamakta; bireyin etik değerleri,

dini inançları, psikolojik tutumları ve kamu kurumlarına duyduğu güven gibi sosyo-kültürel etkenleri ön plana çıkarmaktadır. Modern yaklaşımlar, bu içsel ve dışsal normların karşılıklı etkileşiminin mükellef davranışlarını şekillendirdiğini savunarak, vergi uyumunun tesisinde hem caydırıcı mekanizmaların hem de toplumsal güven bağının eş zamanlı olarak güçlendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.(Koç, 2018, ss. 275-278)

Mükellefin vergi verme konusunda gönüllü olmadığı durumlarda vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma gündeme gelmektedir. Mükellefin vergi vermeme yönündeki isteği nedeniyle vergi tahsilinden olabildiğince kaçınmak amacıyla vergi uyuşmazlıklarını ortaya çıkardığı görülmektedir. Şöyle ki; vergi ödemek istemeyen mükellef, tahakkuk eden verginin haklı olması durumunda dahi yargısal ya da alternatif çözüm yollarına başvurmak suretiyle verginin tahsilini engellemeye çalışmaktadır. Mükellef vergi borcunu ödememek maksadıyla haklı ya da haksız olmadığını önemsemeksizin deyim yerinde ise ya tutarsa anlayışı ile tüm yolları denemektedir. Vergi borcunu ifa etmeme amacı ile hem idarenin hem de yargının iş yükünü ve uyuşmazlık miktarını artırmaktadır.

Esasen verginin toplumsal bir hizmet finansman aracı olarak gönüllülük esasına dayanması gerekmektedir. Vergi bilinci, ahlakı ve bilgisinin oluşumunda eğitimin belirleyici bir rol oynamaktadır. Yapılan çalışmalar, özellikle muhasebe ve vergi odaklı eğitimin bireylerin vergiye yönelik tutumlarını pozitif yönde etkilediğini gösterirken; tüm yükseköğretim kademelerine vergi bilinci derslerinin eklenmesi ve saha uzmanlarıyla desteklenen şeffaf bilgilendirme süreçlerinin toplumsal uyumu artıracığı öngörülmektedir. Aynı zamanda cinsiyetin vergi bilinci üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yaratmadığı, ancak maliye ve finans alanında eğitim alan öğrencilerin diğer bölümlere kıyasla en yüksek bilinç düzeyine sahip olduğunun tespit edilmesiyle, müfredat içeriğinin ve teknik eğitimin vergi uyumu sağlamadaki stratejik önemi kanıtlanmıştır(Akçay & Demirhan, 2024, s. 75).

3.4.7. Etkin Pişmanlık Müessesinin Neden Olduğu Sorunlar

Çalışmamızın önceki kısmında alternatif uyuşmazlık çözüm yolları içerisinde etkin pişmanlıktan bahsedilmiştir. Aynı bölümde Anayasa Mahkemesi 13.09.2023

tarikli ve E.2022/81, K.2023/153 sayılı karari ile VUK 359. maddenin metninde yapilan iptalden de bahsedilmiŒtir. Her ne kadar anilan iptal karari ile maddenin oncesi hali ile hukuk devleti olmanin getirdiği adil yargilanma hakki, hak arama hürriyeti ve mahkemeye eriŒim haklarini zedeleyici kismilari metinden çıkarılmak suretiyle olumlu yönde düzenlemeler yapılmıŒ ise de var olan sorunlar tamamen ortadan kaldırılamamıŒtır.



4. BÖLÜM

SONUÇ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Türk Vergi Sistemi, vergi yargısı ve uyuşmazlıkların çözüm yolları üzerine gerçekleştirilen çalışmamız, vergi uyuşmazlıklarının kökeninde yatan dinamiklerin salt mevzuat eksikliğinden veya idari işlem hatalarından ibaret olmadığını; aksine sorunun mali, hukuki, sosyolojik, anayasal ve yargısal boyutları olan derin ve yapısal bir krizin tezahürü olduğunu ortaya koymuştur. Vergi, modern devletin egemenlik gücüne dayanarak vatandaşların mülkiyet hakkına yaptığı en köklü ve doğrudan müdahale aracıdır. Bu müdahalenin meşruiyeti ve sürdürülebilirliği, ancak hukuk devleti ilkeleri, vergi adaleti, belirlilik ve öngörülebilirlik esaslarının eksiksiz bir şekilde hayata geçirilmesiyle mümkündür. Çalışmamızda detaylandırılan uyuşmazlık türleri, yargı kararları ve mükellef davranışları bütüncül bir perspektifle analiz edildiğinde; Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının kronikleşmesinin temel nedeninin, vergi sisteminin adalet ve güven ekseninden uzaklaşarak salt tahsilat odaklı ve bütçe açığını kapatma refleksiyle hareket eden bir yapıya dönüşmesi olduğu sonucuna varılmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarını besleyen ve sürekli yeniden üreten en temel yapısal sorun, vergi adaletinin zedelenmesi ve vergi yükünün toplumun katmanları arasında dengesiz dağılımıdır. Anayasa’nın 73. maddesinde anayasal bir emir olarak düzenlenen mali güce göre ödeme ilkesi, vergilendirmede adaletin sağlanmasının yegâne ölçütüdür. Ancak Türk vergi sisteminin mevcut kompozisyonu incelendiğinde, vergi gelirlerinin yaklaşık üçte ikisinin harcamalar üzerinden alınan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi dolaylı vergilerden oluştuğu görülmektedir. Dolaylı vergiler, teorik olarak gayri şahsi nitelikte olup, mükellefin kişisel ve ailevi durumunu, gelir düzeyini veya ödeme gücünü dikkate almayan, harcama anında herkesten eşit oranda tahsil edilen vergilerdir. Bu yapı, düşük gelirli bireylerin gelirlerine oranla daha yüksek vergi ödemesine neden olan regresif (tersine artan oranlı) bir etki yaratmakta ve gelir dağılımı adaletini bozmaktadır. Devlet açısından vergi tabanının geniş olması, tahsilatın kolay ve maliyetinin düşük olması, hazineye hızlı ve sıcak nakit akışı sağlaması gibi nedenlerle maliye politikalarında dolaylı

vergilere ağırlık verilmesi, kısa vadede bütçe disiplini sağlasa da orta ve uzun vadede vergi ahlakını ve toplumsal barışı tehdit eden bir faktöre dönüşmektedir. Mükellefler nezdinde oluşan vergi yükünün adil dağıtılmadığı algısı, sistemin meşruiyetini sorgulamakta ve vergiye gönüllü uyumu azaltan en güçlü psikolojik bariyeri oluşturmaktadır. Adalet duygusu zedelenen mükellef, vergi ödevini kutsal bir vatandaşlık borcu olarak görmekten uzaklaşmakta, bunun yerine vergiden kaçınma, vergi planlaması adı altında yasayı dolanma veya doğrudan kayıt dışına yönelerek vergi kaçırma yollarına tevessül etmektedir. Dolayısıyla, idari yargı mercilerini meşgul eden binlerce uyuşmazlık dosyasının arka planında, aslında mükellefin adil olmayan bu sisteme karşı geliştirdiği mali direnç yatmaktadır. Bu sorunun palyatif tedbirlerle çözülmesi mümkün değildir. Çözüm, vergi politikasının radikal bir makas değişikliği ile tahsilat kolaylığı ekseninden çıkarılarak sosyal adalet eksenine oturtulmasıdır. Bu çerçevede, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının kademeli olarak düşürülmesi, buna mukabil servet ve gelir üzerinden alınan dolaysız vergilerin etkinliğinin artırılması ve çok kazananın çok, az kazananın az ilkesinin fiilen hayata geçirilmesi, uyuşmazlıkları kaynağında kurutacak en temel reformdur.

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasında belirleyici olan bir diğer kritik faktör, Türk Vergi Hukuku'nun mevzuat yapısından kaynaklanan belirlilik ve öngörülebilirlik sorunudur. Hukuk devletinin en temel unsurlarından biri olan hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin devlet tarafından konulan kuralları önceden bilmesini, bu kuralların istikrarlı olmasını ve bireylerin ekonomik kararlarını bu kurallara güvenerek alabilmesini gerektirir. Ancak mevcut vergi sistemimizde, mevzuatın dağınık, karmaşık, çok parçalı ve sürekli değişken yapısı, hukuki güvenliğini ciddi ölçüde zedelemektedir. Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu gibi temel kanunların yanı sıra, bu kanunları açıklayan, değiştiren veya genişleten yüzlerce genel tebliğ, sirküler, Cumhurbaşkanlığı kararı ve özelge, içinden çıkılmaz bir mevzuat enflasyonu yaratmıştır. Özellikle yasama organı tarafından sıklıkla başvuru ve vergiyle ilgisi olmayan düzenlemelerin arasına sıkıştırılan vergisel hükümleri içeren torba kanun uygulamaları, kanun yapma tekniğine ve sistematik yorum ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Bu yöntem, vergi kanunlarının iç bütünlüğünü bozmakta, maddeler arası atıfları koparmakta ve normlar hiyerarşisinde

ciddi karışıklıklara yol açmaktadır. Farklı zamanlarda çıkarılan kanun maddeleri arasındaki uyumsuzluklar, aynı konuda farklı kanunlarda yer alan çelişkili hükümler (norm çatışması), mükelleflerin yasal yükümlülüklerini net bir şekilde tespit etmesini engellemekte, vergi idaresinin ise uygulama birliğini sağlamasını imkânsız hale getirmektedir. Vergi idaresinde görevli uzman personelin dahi mevzuattaki bu baş döndürücü değişim hızını takip etmekte zorlandığı bir ortamda, vergi tekniğine hâkim olmayan sıradan mükelleflerin hatasız işlem yapmasını beklemek hayatın olağan akışına aykırıdır. Nitekim idari yargı kararları incelendiğinde, iptal edilen tarhiyatların ve kesilen cezaların önemli bir kısmının, mükellefin kötü niyetinden değil, idarenin mevzuatı hatalı yorumlamasından, karmaşık hükümler nedeniyle usul hatası yapmasından veya zamanaşımı gibi süreleri yanlış hesaplamasından kaynaklandığı görülmektedir. Bu bağlamda, vergi uyuşmazlıklarının azaltılması için atılması gereken en acil ve kapsamlı adım, vergi mevzuatının kodifikasyon çalışmalarıyla yeniden inşa edilmesidir. Mevcut dağınık ve yamalı bohça görünümündeki yapının terk edilerek; tüm vergi kanunlarının tek bir çatı altında toplandığı, dilinin sadeleştirilerek herkes tarafından anlaşılır hale getirildiği, çelişkili hükümlerin ayıklandığı ve sistematik bütünlüğe sahip Tek Vergi Kanunu'nun hayata geçirilmesi elzemdir. Böyle bir kodifikasyon hareketi, idare ile mükellef arasındaki yorum farklarını ortadan kaldırarak hukuki belirliliği sağlayacak ve uyuşmazlık potansiyelini minimize edecektir.

Çalışmamızın en önemli ve güncel tartışma başlıklarından biri, 7394 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesinde yapılan değişiklikle getirilen etkin pişmanlık müessesesinin yarattığı yeni hukuki sorunlar ve uyuşmazlık potansiyelidir. Vergi kaçakçılığı suçlarında hapis cezalarının indirilmesini, vergi aslı ve cezaların belirli bir kısmının ödenmesi şartına bağlayan bu düzenleme, teorik olarak hazine zararının telafisini amaçlasa da uygulamada adalet ve eşitlik ilkelerini sarsan ciddi sonuçlar doğurmuştur. Etkin pişmanlık, özü itibarıyla bir suç politikası aracı olması gerekirken, vergi hukuku pratiğinde bir tahsilat aracına dönüşmüştür. Bu durumun yarattığı ilk büyük sorun, ekonomik güce dayalı cezasızlık algısıdır. Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen ancak maddi gücü yerinde olan bir mükellef, kanunun öngördüğü tutarları ödeyerek hapis cezasından kurtulabilirken veya cezasını erteletebilirken; aynı suç

işleyen ancak ödeme gücü olmayan bir mükellefin hapis yatmak zorunda kalması, Anayasa'nın eşitlik ilkesini zedelemekte ve toplum vicdanında derin yaralar açmaktadır. Parası olanın özgürlüğünü satın alabildiği bir sistem algısı, vergi ahlakını tahrip etmekte ve dürüst mükelleflerin sisteme olan inancını yok etmektedir.

Etkin pişmanlık müessesesinin yarattığı ikinci ve belki de daha teknik sorun ise, idari yargı ile ceza yargılaması arasındaki ilişkiyi daha da karmaşık hale getirmesidir. Bilindiği üzere, etkin pişmanlıktan yararlanmak isteyen mükellef, fiilen suçunu ikrar etmekte ve hazine zararını ödemektedir. Ancak aynı mükellef, vergi mahkemesinde tarhiyatın haksız olduğu iddiasıyla dava açtığında (ki Anayasa Mahkemesi'nin son iptal kararıyla bu hak teslim edilmiştir), ortaya hukuki bir paradoks çıkmaktadır. Mükellef, ceza mahkemesinde “pişmanım, ödedim” derken, vergi mahkemesinde “ben bu vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmedim, tarhiyat haksızdır” demektedir. Bu çelişkili durum, yargı organlarını da zor durumda bırakmaktadır. Vergi mahkemesi, mükellefin ceza mahkemesindeki ödemesini bir suç ikrarı olarak mı kabul edecektir, yoksa bu ödemeyi sadece özgürlüğü bağlayıcı cezadan kurtulma refleksi olarak mı görecektir? Eğer vergi mahkemesi tarhiyatı iptal ederse (yani ortada bir vergi kaybı olmadığına hükmederse), ceza mahkemesinde olmayan bir zarar için etkin pişmanlık kapsamında yapılan ödemelerin akıbeti ne olacaktır? İşte bu belirsizlikler, etkin pişmanlığı uyuşmazlıkları çözen bir mekanizma olmaktan çıkarıp, bizzat yeni ve karmaşık uyuşmazlıkların kaynağı haline getirmektedir. Dolayısıyla, etkin pişmanlık düzenlemesinin salt tahsilat odaklı bir yaklaşımla değil, ceza hukuku dogmatikğine uygun, masumiyet karinesini ve savunma hakkını zedelemeyen, idari yargı kararlarıyla uyumlu çalışacak bir modele evrilmesi gerekmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının önlenmesinde idari tedbirler, eğitim ve mevzuat kadar, denetim mekanizmasının caydırıcılık ve etkinlik fonksiyonu da hayati bir rol oynamaktadır. Vergi denetimi, sistemin sigortasıdır; ancak bu sigortanın doğru çalışması, denetimin sadece niceliğine değil, niteliğine de bağlıdır. Mevcut uygulamada, vergi inceleme oranlarının düşüklüğü ve denetimlerin genellikle ihbar veya şikâyet üzerine yapılması, dürüst mükellefler nezdinde “nasıl olsa denetlenmem”

algısı yaratmakta, vergi kaçırıcılar nezdinde ise yakalanma riskinin azlığı cesaret verici bir unsur olmaktadır. Bu noktada, denetim türünün mükellef davranışı üzerindeki etkisi kritik önem taşımaktadır. Kotsogiannis ve arkadaşlarının (2024) gerçekleştirdiği güncel ampirik çalışmalar, denetim stratejisinin vergi uyumu üzerindeki uzun vadeli etkilerini çarpıcı verilerle ortaya koymaktadır. Söz konusu araştırmaya göre; vergi denetiminin türü, uyum başarısını doğrudan belirlemektedir. Sadece belirli bir işlemin veya dönemin incelendiği dar kapsamlı denetimler, mükelleflerde yakalanma riskinin düşük olduğu veya idarenin sadece yüzeysel baktığı algısını oluşturabilmektedir. Kotsogiannis'in bulguları, bu tür dar denetimlerin denetimi takip eden yıllarda hem pozitif hem negatif etkiler sergilediğini, ancak net etkinin genellikle negatif veya etkisiz olduğunu göstermektedir. Yani, yüzeysel bir denetim geçiren mükellef, “nasıl olsa detaylı bakılmıyor” diyerek sonraki yıllarda vergi kaçırmaya devam edebilmektedir. Buna karşın, mükellefin tüm hesap, işlem ve varlıklarının bir bütün olarak incelendiği kapsamlı vergi denetimleri, denetim sürecinin başlamasından sonraki üç yıllık dönemde vergi uyumu üzerinde önemli ve pozitif bir etki yaratmaktadır. Mükellef, idarenin detaylı analiz kapasitesini ve çapraz kontrol gücünü gördüğünde, gelecekteki beyanlarında çok daha titiz davranmaktadır (Kotsogiannis vd., 2024, s. 1). Bu bilimsel veriler ışığında, vergi idaresinin denetim stratejisini sayısal hedefleri tutturmak amacıyla çıkarıp risk analizi tabanlı, yapay zeka destekli ve derinlemesine kapsamlı incelemeyi esas alan bir modele dönüştürmesi gerekmektedir. Etkin bir denetim mekanizması, vergi suçlarını azaltarak dolaylı yoldan uyuşmazlıkların yargıya taşınma oranını düşürecektir.

Mevzuatın karmaşıklığı sorunuyla diyalektik bir ilişki içinde olan bir diğer husus, mükelleflerin vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyum düzeylerindeki eksikliklerdir. Çalışmamızın bulguları göstermektedir ki vergi uyumsuzluğunun tek nedeni ekonomik rasyonalite veya vergi kaçırma kastı değildir. Birçok mükellef, mevzuatın teknik detayları arasında kaybolmakta, beyanname verme sürelerini, indirim, istisna veya muafiyet şartlarını tam olarak kavrayamadığı için şekli veya maddi hatalar yapmaktadır. Vergi idaresinin, mükellefi sadece potansiyel bir suçlu veya denetlenecek bir obje olarak gören geleneksel anlayıştan sıyrılarak onu hizmet sunulacak bir paydaş olarak konumlandıran modern bir vergi idarileşmesi modeline

geçmesi gerekmektedir. Bu noktada, vergi bilincinin sadece mükellefiyet tesis edildiği anda değil, eğitimin her kademesinde aşılması gereken bir vatandaşlık bilinci olduğu gerçeği karşımıza çıkmaktadır. Gelişmiş ekonomilerde olduğu gibi, vergi ödemenin toplumsal bir sözleşme olduğu ve kamu hizmetlerinin finansmanına katılımın bir vatandaşlık onuru olduğu bilincinin yerleşmesi, gönüllü uyum düzeyini artıracak en etkili faktördür. Ayrıca, vergi idaresinin mükellef haklarını gözeten, şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim anlayışını benimsemesi, izaha davet ve pişmanlık gibi müesseseleri birer cezalandırma tuzağı olarak değil, mükellefi sisteme kazandırma ve eğitme aracı olarak daha etkin kullanması gerekmektedir. Bilinçli bir mükellef kitlesi ve mükellefine rehberlik eden, çözüm odaklı bir vergi idaresi modeli, kasıtsız hatalardan ve bilgi eksikliğinden kaynaklanan on binlerce uyuşmazlığın yargı aşamasına gelmeden idari aşamada sulh yoluyla çözülmesini sağlayacaktır.

Tez çalışmamızın en kritik ve çözüm bekleyen tespitlerinden biri de vergi uyuşmazlıklarının yargılama aşamasındaki yapısal ve sistemsal sorunlarıdır. Vergi hukuku, kendine özgü terminolojisi, usul kuralları, muhasebe standartları ve finansal analiz teknikleriyle iç içe geçmiş yapısı nedeniyle yüksek düzeyde teknik uzmanlık gerektiren spesifik bir hukuk dalıdır. Ancak ülkemizde, özellikle hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçlarına (VUK md.359 kapsamındaki kaçakçılık suçları vb.) ilişkin davaların, genel yetkili Asliye Ceza Mahkemelerinde görülmesi, adil yargılanma hakkı, savunma hakkı ve karar isabeti açısından telafisi güç sorunlar doğurmaktadır. Genel ceza mahkemesi hakimleri, kariyer yolları gereği vergi tekniğine, vergi usulüne ve muhasebe uygulamalarına ilişkin yeterli donanıma ve uzmanlığa sahip olmadıkları için, önlerine gelen dosyalarda maddi gerçeği tespit etmekte zorlanmakta ve kararlarını neredeyse tamamen bilirkişi raporlarına dayandırmak zorunda kalmaktadır. Bu durum, yargı yetkisinin fiilen bilirkişiye devredilmesi anlamına gelen bilirkişi yargılaması sorununu doğurmakta; bilirkişinin hatalı, eksik veya yanlı tespiti ise doğrudan mahkeme kararına yansarak adalet duygusunu zedelemektedir.

Yargılamadaki bu uzmanlık eksikliğinin yanı sıra, non bis in idem ilkesine aykırı uygulamalar da uyuşmazlıkların çözümünü zorlaştırmaktadır. Aynı maddi vakıa

nedeniyle mükellefin hem idari yargıda (vergi mahkemesi) vergi ziyayı cezası için hem de adli yargıda (ceza mahkemesi) hapis cezası için yargılanması, hukuk sisteminde parçalı bir yapı oluşturmaktadır. Uygulamada sıkça rastlandığı üzere, vergi mahkemesinin tarhiyatı iptal ettiği (yani ortada bir vergi kaybı veya suç olmadığını tespit ettiği) bir olayda, ceza mahkemesinin mükellefi aynı fiilden dolayı hapis cezasına mahkûm etmesi veya tam tersi şekilde ceza mahkemesinin beraat kararı verdiği bir olayda vergi mahkemesinin cezayı onaması, yargı kararları arasında kabul edilemez çelişkiler yaratmaktadır. Bu çelişkiler, hukuki güvenliği yok etmekte ve vatandaşın yargıya olan güvenini sarsmaktadır. Bu derin sorunun çözümü ve yargılamanın kalitesinin artırılması için, vergi suçlarını yargılamak üzere, hakimleri hukuk fakültesi eğitiminin üzerine vergi hukuku, muhasebe ve maliye alanında özel lisansüstü eğitim almış, teknik kapasitesi yüksek Vergi Ceza Mahkemelerinin (İhtisas Mahkemeleri) kurulması kaçınılmaz bir zorunluluktur. İhtisas mahkemeleri, yargılamayı hızlandıracak, bilirkişiye olan bağımlılığı azaltacak, idari yargı ile adli yargı arasındaki içtihat birliğini sağlayacak ve böylece hukuk devleti ilkesine uygun, öngörülebilir bir yargı düzeninin tesisine katkı sunacaktır.

Ayrıca, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde sadece yargısal yollara odaklanmak yerine, yargı dışı alternatif çözüm yollarının (ADR) etkinliğinin artırılması da yargının iş yükünü hafifletmek adına önemlidir. Mevcut sistemde var olan uzlaşma müessesesi, çoğu zaman mükellefler tarafından bir pazarlık aracı, idare tarafından ise tahsilatı garantileme yöntemi olarak görülmekte, müessesenin uyuşmazlığı hukuki zeminde çözme amacı ikinci planda kalmaktadır. Uzlaşma komisyonlarının yapısının daha bağımsız hale getirilmesi, mükellef haklarını gözeten ve şeffaf bir müzakere sürecinin işletilmesi, uyuşmazlıkların dava konusu yapılmadan barışçıl yollarla çözülmesini teşvik edecektir. Buna ek olarak, Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) gibi yapıların vergi uyuşmazlıklarındaki rolünün artırılması, idare ile mükellef arasında bir köprü vazifesi görerek güven ilişkisinin yeniden tesisine yardımcı olabilir.

Sonuç olarak, Türkiye’de vergi uyuşmazlıkları; hatalı vergi politikalarından kaynaklanan adaletsizlik, mevzuatın yarattığı belirsizlik, toplumsal vergi bilincinin

zayıflığı, denetim stratejilerindeki nitelik sorunu, vergi aflarının ve etkin pişmanlık gibi müesseselerin yarattığı ahlaki erozyon ve yargı örgütlenmesindeki uzmanlaşma eksikliği gibi birbiriyle bağlantılı sorunların bir bileşkesidir. Bu sorunlar, birbirinden bağımsız değildir; biri diğerinin nedeni veya sonucudur. Dolayısıyla çözüm, sadece kanun metinlerinde yapılacak kısmi değişikliklerle, cezaları artırmakla veya vergi oranlarıyla oynamakla mümkün değildir. İhtiyaç duyulan şey, sistemin felsefesini, mimarisini ve işleyişini bütünüyle ele alan köklü, cesur ve yapısal bir vergi reformudur. Bu reform; anayasal bir ilke olan ödeme gücüne göre vergilendirmeyi merkeze alan, dolaylı vergilerin ağırlığını azaltarak vergi yükünü adil dağıtan, mevzuatı sadeleştirip tek bir kanunda toplayarak hukuki belirliliği sağlayan bir vizyonla hayata geçirilmelidir. Buna ek olarak, mükellef haklarını en üst seviyede koruyan, idarenin denetim gücünü teknoloji ve nitelikli insan kaynağıyla etkinleştiren ve yargısal denetimi ihtisas mahkemeleri aracılığıyla güçlendiren bir yapı, sadece vergi uyumsuzluklarını azaltmakla kalmayacak, aynı zamanda devlet ile vatandaş arasındaki mali ilişkiyi onararak toplumsal barışa da hizmet edecektir. Vergi, medeni bir toplumun yaşama bedelidir; ancak bu bedelin adil, öngörülebilir ve evrensel hukuk kuralları içinde talep edilmesi, devletin vatandaşına karşı en temel sorumluluğudur. Bu çalışmada ortaya konulan tespit, analiz ve çözüm önerilerinin, Türk vergi sisteminin daha adil, etkin, şeffaf ve hukuka uygun bir yapıya kavuşturulması sürecine teorik ve pratik katkı sağlaması, çalışmanın nihai hedefini oluşturmaktadır.

KAYNAKÇA

Adibeş, C., & Akkurt, İ. (2014, Kasım). Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha Mi İyidir? (Türk Vergi Sistemi'nde Uzlaşma Ve Etkinliği Sorunu). *Vergi Sorunları Dergisi*, 37(314).

Adnan, G. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54(3), 1. https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000000398

Ağar, S. (2006, Ekim). *Vergi Davalarının Hukuki Niteliği*. Türk İdare Hukuku Sitesi. <https://www.idare.gen.tr/agar-vergidavalari.htm>

Akçay, S., & Demirhan, Ş. (2024). Mükelleflerin Vergi Ahlakı Ve Vergi Bilgisinin Vergi Bilinci Üzerine Etkisi. *Türkiye Mesleki Ve Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(14), 62-77. <https://doi.org/10.46236/Jovosst.1463648>

Akdoğan, A. (1998). *Türk Vergi Sistemi Ve Uygulaması* (2. Bs.). Gazi Kitabevi.

Akdoğan, A. (2005). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi. <https://www.gazikitabevi.com.tr/kamu-maliyesi-prof.-dr.-abdurrahman-akdogan-ekim-2023>

Akdoğan, A. (2006). *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi.

Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi.

Akıncı, Z. (2020). *Milletlerarası Tahkim* (5. Bs.). Vedat Kitapçılık.

Akkaş, F. (2013). *Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesinde Vergi Hatalarının Düzeltilmesi* [Yüksek Lisans Tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi.

Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*. Filiz Kitabevi.

Aktaş Kulaç, Y. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları* [Yüksek Lisans Tezi]. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aliefendioğlu, Y. (1976). *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi Stopaj*. Doğu Matbaası.

Armağan, R. (2009). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme. *Maliye Dergisi*, (156).

Armağan, R. (2015). Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı –İptal Davası Tartışmaları. *Optimum Ekonomi Ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2(1).

Arslan, M. (2006). *Vergi Hukuku*. Yaklaşım Yayınları.

Atatay, E. G. (2014). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları Ve İdari Çözüm Yolları* [Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi].
[https://Tez.Yok.Gov.Tr/UlusalTezMerkezi/Tezdetay.jsp?id=Kxwqkoxxpltyreagqwmfaa&No=9gr63t_77evbk-Fntb4sqg](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/Tezdetay.jsp?id=Kxwqkoxxpltyreagqwmfaa&No=9gr63t_77evbk-Fntb4sqg)

Bayraklı, H. H. (2006). *Vergi Ceza Hukuku* (Yeniden Yazılmış 3. Baskı). Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.

Bayraklı, H. H. (2018). *Vergi Yargılama Hukuku* (6.). Celepler Matbaacılık.

Beyribey, K. (2016). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi. *Danıştay Dergisi*, (141).

Beyribey, K. (2021). Vergi Yargısı Kararlarında Vergi Suç Ve Kabahatlerine İştirak Ve “Ne Bis İn İdem” İlkesi. *Danıştay Dergisi*, (152).

Bilgin, H. (2021). Bölge İdare Mahkemesi Kararları Arasındaki Aykırılık Ve Uyuşmazlığın Giderilmesi Sorunu. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(3), 639-688. <https://doi.org/10.34246/Ahbvuhfd.979199>

Bilici, N. (2014). *Vergi Hukuku* (33. Bs., C. 1). Savaş Yayınevi.

Biniş, M. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. *Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2).

Buyrukoğlu, S., & Toparlak, E. (2018). Avantaj Ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. *Optimum Ekonomi Ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1).
<https://doi.org/10.17541/Optimum.356318>

Candan, T. (2006). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu* (2. Bs.). Maliye Ve Hukuk Yayınları.

Canyaş, O. (2013). Vergi Yargılaması Hukukuunda Norm Çatışması. *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2).

Cihangir, S. T. (2023). *Vergi Adaleti Ve Vergi Gelirleri Yönüyle Türkiye’deki Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Değerlendirilmesi* [Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi].

<https://Acikerisim.Uludag.Edu.Tr/Server/Api/Core/Bitstreams/B1e05e1e-3646-4621-A3bf-2e1ea4e5ea0c/Content>

Çetinkaya, M. E. (2025). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Uyuşmazlıkların Yargısal Çözümünün Diyarbakır Vergi Mahkemesi Örneğinde İncelenmesi*. Dicle Üniversitesi.

Demir, H. İ. (2023). İzaha Davet Müessesesinin Gelişimi Ve Değerlendirilmesi. *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(1), 17-27.

Du Preez, H. (2015). *A Construction Of The Fundamental Principles Of Taxation* [Yüksek Lisans Tezi, University Of Pretoria]. <https://Repository.Up.Ac.Za/Items/228191c1-59f6-431f-B9f0-0bc88b7912b9>

Durmuş, M. (2004). Vergi Sistemleri Ve Temel Belirleyicileri. *Yaklaşım Dergisi*, 12(135).

Edizdoğan, N. (2004). *Kamu Maliyesi*. Ekin Yayınları.

Egeli, H. (2019). *Kamu Maliyesi*. <https://Slideplayer.Biz.Tr/Slide/15737902/>

Ehrlicher, W. (1975). *Kompendium Der Volkswirtschaftslehre: (C. 2)*.

Erdoğan, K., & Uyumaz, A. (2015). Aile Hukukundan Doğan Uyuşmazlıkların Alternatif Çözüm Yolları. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), 119-169.

Erol, A. (2023). *Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları (2. Bs.)*. Adalet Yayınevi. <https://Adalet.Com.Tr/Vergi-Uyusmazliklari-Ve-Cozum-Yollari-26170>

Ertürk, H. (2025). *Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yollarının Etkinliği*. İstanbul Nişantaşı Üniversitesi.

Gözler, K. (2010). *İdare Hukukuna Giriş (12. Bs.)*. Ekin Yayınları.

Gözler, T., & Demir, A. (2015). Vergi Uyuşmazlıkları Ve Vergi Yargılaması Usulü. *Uluslararası Yönetim Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(4). https://Www.Uysad.Com/Fileupload/As907385/File/2015_Turgay_Gozler_3.Pdf

Gümüş, E. (2005). Defter, Kayıt Ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar. *Hukuk, Ekonomi Ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, (45).

Gündüz, E. (2011). *Vergi Suç Ve Cezaları* [Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi].

<https://Tez.Yok.Gov.Tr/Ulusaltezmerkezi/Tezdetay.Jsp?Id=0qsfqap1vmaqcxucxsplq&No=Eobwuk9haeesbbewaamrug>

Güngör, M. (2020). Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (44). <https://Dergipark.Org.Tr/Tr/Pub/Taad/Article/874489>

Güzel, B. (1998). Vergi Usul Kanunundaki Ceza Hükümleri İle İlgili Sorunlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, (121).

Hanna, N. (2022). The Scope And Application Of The Doctrine Of Rectification İn Correcting Mistakes İn A Tax Setting. *Australian Tax Review*, 51(1). <https://Search.Informit.Org/Doi/10.3316/Agispt.20220720070599>

Hızlı, Y. (1984). *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu* (1. Bs.). Kazancı Hukuku Yayınları.

Horozgil, D. (2021). Aihm Ve Anayasa Mahkemesi Kararlari Işığında Vergi Cezalarında “Non Bis In Idem” İlkesi (Ksm. 255-294). *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 34(157).

https://Medya.Barobirlik.Org.Tr/Tbbdergisi/App_Themes/Dergi/2021-157-2011.Pdf

Kagan, J. (2024). *Taxation Defined, With Justifications And Types Of Taxes*. Dotdash Meredith. Investopedia.

<https://Www.Investopedia.Com/Terms/T/Taxation.Asp>

Karagöz, H. (2021). *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Rolü Ve Önemi* [Dönem Projesi, Pamukkale Üniversitesi].

<https://Gcris.Pau.Edu.Tr/Server/Api/Core/Bitstreams/Ec2724fc-A6ee-41d0-Aa12-403b2016a9e5/Content>

Karakoç, Y. (2004). Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp Ve Kaçakları. İçinde 19. *Maliye Sempozyumu*. Yaklaşım Yayınları.

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

Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme (Ksm. 1259-1308). *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel Sayı), 50.

Karakoç, Y. (2024). *Vergi Yargılaması Hukuku* (7. Bs.). Yetkin Yayınları.

Karakoç, Y. (2017a). *Vergi Yargılaması Hukuku (Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları)* (4. Bs.). Yetkin Yayınları.

Kaya, F. (2022). *Yargı Organları Kararları Işığında Vergi Suçları Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunların Analizi*. İstanbul Üniversitesi.

Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2005). *Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları* (10. Bs.). Yaklaşım Yayınları.

Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2010). *Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım Yayınları.

Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2013). *Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları* (22. Bs.). Yaklaşım Yayınları.

Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., & Dönmez, R. (2007). *Vergi Hukuku*. Yaklaşım Yayıncılık.

Kocahanoğlu, O. S. (1977). *Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları Ve İhtilaf Sistemi*. Bilmen Yayınevi.

Koç, Ö. E. (2018). Vergi Denetimnin Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi. İçinde *Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Mali Denetim Üzerine Seçme Konular* (1.). Savaş Yayınevi.

Konuralp, C. S. (2011). *Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları: Tahkim* [Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi]. https://tez.yok.gov.tr/Ulusaltezmerkezi/Tezdetay.jsp?id=Tmrqpgplsv3gz443nn3fzg&No=Tjklhl3_Qwb07cgobc2brw

Kotsogiannis, C., Salvadori, L., Karangwa, J., & Mukamana, T. (2024). Do Tax Audits Have A Dynamic Impact? Evidence From Corporate Income Tax Administrative Data. *Journal Of Development Economics*, 170, 103292. <https://doi.org/10.1016/j.jdevec.2024.103292>

Kurt, A. G. (2020). *Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti* [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi]. <https://nek.istanbul.edu.tr/ekos/tez/et001795.pdf>

Liebig, S., & Mau, S. (2005). Evaluating One's Own Tax Burden. *Public Policy Research*, 12(2). <https://1551683842c92c442f30948395dc2e4ae6a00da3.vetisonline.com/doi/epdf/10.1111/j.1070-3535.2005.00388.x>

Lowndes, C. L. B. (1932). The Passing Of Situs—Jurisdiction To Tax Shares Of Corporate Stock. *Harvard Law Review*, 45, 777-792. <https://doi.org/10.2307/1332023>

Macleod, J. S. (1988). *Civil Penalties For Tax Offences* [Ll.M., University Of Glasgow (United Kingdom)].
<https://www.proquest.com/Pqdtglobal/Docview/2071667562/Abstract/1dd81c90135e4d7fpq/2>

Mba, O. (2019). *Cheating The Public Revenue: The Nature And Meaning Of "Tax Avoidance" And "Tax Evasion" In English Law*. University Of London.

Mookhey, S. (2013). Tax Disputes System Design (Ksm. 79-96). *Ejournal Of Tax Research*, 11(1), 18.

Mumford, A. (2015). Tax Complexity, Tax Salience And Tax Politics. *Social & Legal Studies*, 24(2), 185-201. <https://doi.org/10.1177/0964663915575192>

Myles, G. D. (2000). Wasteful Government, Tax Evasion, And The Provision Of Public Goods. *European Journal Of Political Economy*, 16(1), 51-74. [https://doi.org/10.1016/S0176-2680\(99\)00047-6](https://doi.org/10.1016/S0176-2680(99)00047-6)

Olatunbosun, A. (2022). *Tax Enforcement Strategies And Tax Compliance Level Among Small And Medium Scale In North Western Nigeria* [M.S.]. Kwara State University (Nigeria).

Övet, A. (2010). *Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen Ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama*. Karadeniz Teknik Üniversitesi.

Öz, E. (2002). *Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi*. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 11-33.

Özaslan, S. (2015). Türkiye'deki İstisna Ve Muafiyet Uygulamalarının Yeniden Düzenlenmesi Gerekliği. *Vergi Raporu*, (194). <https://search.trdizin.gov.tr/tr/yayin/detay/179626/turkiyedeki-istisna-ve-muafiyet-uygulamalarinin-yeniden-revize-edilmesinin-gerekligi>

Özbalcı, Y. (2003). *Gelir Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*. Oluş Yayıncılık.

Özbalcı, Y. (2006). *Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*. Oluş Yayıncılık.

Özbek, M. (1999). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları Ve Temel Çözüm Türleri Nelerdir? *Ankara Barosu Dergisi*, 2(3).

Özcan, D. O. (2017). Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 75(1).

Özdemir, M. (2021). *Türk Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları* [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi]. Tez No:701306. <https://tez.yok.gov.tr/Ulusaltezmerkezi/>

Öztürk, A. (2017). Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları. *Mali Çözüm Dergisi*, (Mart-Nisan 2017).

Pehlivan, O. (2009). *Kamu Maliyesi*. Derya Kitabevi.

Safoğlu, N. B. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Gelirin Elde Edilmesinde Tahakkuk Ve Tahsil Esasları* [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi]. https://tez.yok.gov.tr/Ulusaltezmerkezi/Tezdetay.jsp?id=Zgxymkulduy9tbnjkuel_Q&No=M1zdcxixgnipg1ege9t21g

Sağbaş, İ. (2008). *Vergi Teorisi*. Ece Matbaası.

Sancar, T. Y. (2007). Yeni Türk Ceza Kanunu'nda "Zincirleme Suç". *Tbb Dergisi*, (70).

Savaşan, F., Altundemir, M. E., & Ulupınar, A. (2012). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması. *Maliye Dergisi*, (162).

Sinik, F. (2018). *Vergi Suçları, Cezaları Ve Yargılama Usulü*. Yalova Üniversitesi.

Slemrod, J. (Ed.). (1991). *Why People Pay Taxes: Tax Compliance And Enforcement*. Univ Of Michigan Pr.

Solak Akman, İ. (2012). *Vergi Mahremiyetini İhlal*. Ankara Üniversitesi.

Stilwell, K. D. (2014). *Mediation Of Canadian Tax Disputes* [M.Laws]. University Of Toronto (Canada).

Şenyüz, D. (2008). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri Ve Suçları)* (4. Bs.). Ekin Yayınları.

Şenyüz, D. (2012). *Vergi Ceza Hukuku* (6. Bs.). Ekin Yayınları.

Şenyüz, D. (2016). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş. *İzmir Barosu Dergisi*, 81(2), 13-50.

Tanrıver, S. (2006). Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları Ve Özellikle Arabuluculuk. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (64).

Taylar, Y. (2014). Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey Ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük Ve Ödevlerine Etkisi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 4943-4987.

Tran-Nam, B., & Walpole, M. (2012). Independent Tax Dispute Resolution And Social Justice İn Australia. *University Of New South Wales Law Journal*, 35(2). <https://A8f59890210bb2a36cc265c34c80a801c14e01d5.Vetisonline.Com/Wos/Woscc/Full-Record/Wos:000213958300005>

Turhan, S. (1977). *Vergi Teorisi* (1. Bs.). İstanbul Üniversitesi.

Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi Ve Politikası*. Filiz Kitabevi.

Üstün, S. (2001). Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları Ve Yargılama Usûlü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(3-4).

Yegen, B. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri Ve Önerileri. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(2). <https://Doi.Org/10.18506/Anemon.464789>

Yılmaz, B. E. (2023). *Türk Vergi Sistemi* [Ders Notu]. İstanbul Üniversitesi Açık Ve Uzaktan Eğitim Fakültesi. <https://Www.Scribd.Com/Document/808318726/Turk-Vergi-Sistemi-İstanbul-Uni>

Yiğit, U., & Öztürk, İ. (2017). Mali Güce Göre Ödeme Anayasal İlkesinin Vergi Benzeri Mali Yükümlülüklerle Uygulanabilirliği (Ksm. 609-648). *Anayasa Hukuku Dergisi*, 6(12), 40.

Yılmaz Furtuna, E., & Laloğlu, A. (2022). 7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *Necmettin Erbakan University*, 5(2). <https://Doi.Org/10.51120/Neuhfd.2022.48>