

Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme

Ramazan ARMAĞAN*

Özet

Geçmişten günümüze kamu finansman araçları arasında her zaman ilk akla gelen ve en sağlam kaynak vergilerdir. Bir sistem olarak vergiler; ekonomik, sosyal, siyasal yaşamda meydana gelen gelişmelerden etkilenebilen dinamik bir yapıya sahiptirler. İyi bir vergi sistemine sahip olmak, devletler için hayati önem arz etmektedir. Öyle ki, bu sistemden vergide adalet-etkinlik ve verimlilik sağlanması beklenmektedir. Ancak vergi kanunlarının uygulanmasında zamanla vergi idaresi ve mükellefler arasında bazı sorunlar oluşabilmektedir. Bu sorunlar bazen idarece bazen de yargı yoluyla çözümlenmektedir. Bu çalışmada Isparta'daki vergi mükelleflerinin karşılaştığı vergi sorunlarının yargıda çözümü üzerine sayısal verilerle bir değerlendirme yapılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Uyuşmazlığı, Vergi Mahkemesi, Vergi sorunlarının yargısal çözümü.

Resolution of Tax Conflicts at the Judiciary Process: An Assessment in Isparta Province

Abstract

Taxes are known as one of the powerful sources among public financial tools. As a system, taxes are influenced by economic, social and political conditions, hence, taxes are in dynamic structure. Having appropriate tax system providing justice, efficiency and productivity is crucial for governments. However, some problems might occur between tax payers and tax administration. These problems are solved either by tax administration or in justice system. In this study, it is aimed to evaluate tax payers problems solved at court level using data in Isparta province.

* Yrd. Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

Keywords: *Tax conflict, Tax court, Tax, Administrative Solution, Judgemental Solution.*

JEL Classification Codes: *H: Public Economics, H2: Taxation, H20: General*

Giriş

Günümüz kamu finansman araçları arasında en sağlam gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Bilindiği üzere, vergilerin ihdası ile vergileme yetkisinin kullanılması anayasal ve yasal düzenlemeler kapsamında ele alınmaktadır. Vergileme sosyal, ekonomik, siyasi boyutlu geniş bir kavram olup, ulusal veya uluslararası gelişmelerden etkilenmektedir. Bu etkileşim, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki işlemlerin gerçekleştirilmesinde bazı sorunların yaşanmasına neden olabilmektedir. Vergi uyuşmazlığı olarak nitelendirilen bu sorunlar; vergi idaresi ile vergileme işlemine muhatap olanlar arasındaki vergi uygulamalarına ilişkin ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıklarına dayanmaktadır. Çoğunlukla bu tür uyuşmazlıklar; vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergileme işlemleri esnasında ve ceza kesilmesinden dolayı tarafları karşı karşıya getiren, verginin alınıp alınmaması veya ödenip ödenmemesi ya da az tutarda ödenmek istenmesinden doğmaktadır.

Söz konusu sorunların giderilmesi ve vergi alacağının tahsil edilebilmesi için vergi hukuku kapsamında çözüm yolları (idari ve yargısal) hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Bu tür sorunların mükellef veya onun adına hareket edenlerce yargı yolu kullanılmaksızın idarece çözümlenmesine uygulamada “barışçıl (idari) çözüm yolları” denilmektedir. İlgililerin barışçıl yollardan çözüm arayışları ile bir sonuca ulaşamadığı durumlarda veya bu yolu tercih etmeksizin doğrudan belirli süreleri dikkate almak suretiyle yargısal yolları kullanmaları mümkündür (Öncel ve Kumru, 2007: 169-170).

Vergi kanunlarının uygulanması sonucu ortaya çıkan uyuşmazlıklar; yasal düzenlemelerin yeterince anlaşılamaması, belirsizlikler içermesi veya yapılması gereken işlemlerde farklı yaklaşımların görülmesi ile tarafların yaptıkları işlemlerde haklı oldukları düşüncesinin yaygınlığı vb. nedenlerden kaynaklanmaktadır (Akdoğan, 2006: 141). Sorunların çözümü bakımından zaman ve mali açıdan sağladığı avantajlar nedeniyle yaygın olarak idari yol tercih edilmektedir. Uygulamada vergi uyuşmazlıklarının yaklaşık % 80’ini uzlaşma yöntemi ile çözümlenirken geriye kalan % 20’lik kısmının mükellefler tarafından yargıya taşındığı, yargı sürecindeki uyuşmazlıkların da % 80’inin vergi mahkemelerinde, % 90’ının Danıştayda mükellefler lehine sonuçlandığı görülmüştür (Bilici, 2008: 127).

Yükümlüler ile vergi idaresi arasında çözüme kavuşturulamayan olaylar için taraflar dışında bir merci olarak yargı yolu ile hak arama süreci, “Hukuk Devleti” olmanın doğal bir sonucu olarak Anayasamızın 125’inci maddesinde; “idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine tabi olması ilkesi” ile açık bir şekilde güvence altına alınmıştır (Karakoç, 2007: 731). Vergi uyuşmazlıklarının yargısal yoldan çözümünde; İdari Yargılama Usulü Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanun, Danıştay Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanundan yararlanılmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 109).

Bu çalışma ile Isparta ili merkezi ve ilçelerindeki vergi dairelerinde kayıtlı vergi mükelleflerince yargıya intikal ettirilen vergi davaları türleri ve sayıları, vergi-ceza tutarları ile karara bağlanan veya devam eden dosyaların yıllar itibarıyla değişimi incelenerek yargı yolunun etkinliği ve idare-mükellef açısından oluşturduğu etkilere ilişkin bir değerlendirme yapılması öngörülmektedir. Çalışma iki bölümden oluşmakta olup *birinci bölümü*; vergi uyuşmazlıklarının niteliği, ağırlıklı olarak yargısal çözüm yollarının kapsamı ve organları hakkında bilgileri içermektedir. *İkinci bölümde* ise; Isparta Defterdarlığının katkıları ile elde edilen verilerle İlimiz mükelleflerince yaşanan sorunların vergi uyuşmazlığı kapsamında yargı yoluyla çözüm tercihi ve elde edilen sonuçlara yönelik bir değerlendirme yapılacaktır.

1. Vergi Yargısının Kapsamı, Gelişimi ve Fonksiyonları

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yollardan sonuç alınamaması veya hiç başvuru yapılmaması halinde yargısal çözüm yoluna gidilebilmektedir. Barışçıl çözüm yollarının aksine yargısal çözüm yoluna başvurulması; davacı ve davalı arasında var olan çekişme (niza), yargı merciinin kararı ile kesin olarak sona ermektedir. Yargısal çözüm arayışı sonunda bir taraftan sorun ortadan kalkarken aynı zamanda idarenin yargısal denetimi de gerçekleştirilerek hukuk devleti ilkesinin gereği vergilendirme işlemlerinin kanuna uygunluğu ve verginin kanunilik ilkesi geçerli kınılmaktadır (Oktar, 2009:335). Vergi, resim ve harçların tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil işlemleri ile ilgili veya kesilen cezalardan kaynaklanan (Bilici, 2008: 127) vergi uyuşmazlıklarının, ülkemizdeki yargı yolu ile çözümü; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu yargı organlarından vergi mahkemeleri ilk derece mahkeme olarak görev yapmakla birlikte itirazen bölge idare mahkemelerine, temyizen de Danıştaya gidilmesi söz konusudur. Ayrıca; kanun yararına bozma, yargılamanın yenilenmesi, kararın düzeltilmesi gibi diğer bazı kanun yolları da kullanılmaktadır (Akdoğan, 2006: 148).

1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Niteliği

Vergi idaresi ile yükümlüler, vergi sorumlusu veya iştirakçi, teşvikçi, yardımcı, ceza muhatabı gibi taraflar arasında vergi uygulamalarına ilişkin zaman zaman ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıklarına vergi uyuşmazlığı denilmektedir. Vergi uyuşmazlıkları; anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik vs. düzenlemelerin gereğince uygulanmaması veya yanlış uygulanması sonucu vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergileme işlemleri esnasında ve ceza kesilmesinden dolayı tarafları karşı karşıya getiren, verginin alınıp alınmaması veya ödenip ödenmemesi ya da az tutarda ödenmek istenmesinden doğmaktadır (Seviğ, 2009).

Vergi matrahının tespitine ilişkin işlemlerin tamamlanması veya verginin taraflarına kanunla hangi aşamada itiraz hakkı tanınmışsa, o aşamadan itibaren vergi uyuşmazlığı doğmuş sayılmaktadır (Aksoy, 1990:66).

Vergi davasına konu olan işlemler; genel düzenleyici ve bireysel işlemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu işlemlerden, tüm mükellefleri ilgilendiren *genel* ve *objektif* nitelikli tüzük, yönetmelik, bakanlar kurulu kararları gibi düzenlemelere “genel düzenleyici işlemler”, herhangi bir kişiyi ilgilendiren *özel* ve *subjektif* nitelikli işlemlere de “bireysel işlemler” adı verilmektedir. Vergi mahkemesinde bir davanın açılabilmesi için;

- Verginin ikmalen, resen veya idarece tarhı ile bu vergilere ilişkin cezanın kesilmesi,
- Takdir ve tadilat komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması,
- Kesinti yolu ile alınan vergilerde ödemenin yapılmış ve ödeme yapanlarca verginin de kesilmesi gerekmektedir.

Mükellefler, beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazken (VUK md. 378), “ihtirazi kayıtlı” olarak vermeleri halinde söz konusu beyanlarına karşı dava açma hakkına sahiptirler (İYUK md. 27). Ayrıca, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna göre yapılan ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve ödeme emri tebliğine karşı taraflarca dava açma yolu açıktır (Pehlivan, 2008:127).

Dava açma hakkını kullanmak açısından; medeni hakları kullanma yeteneğine sahip olanlar aynı zamanda dava açma yeteneğine de sahiptirler. Söz konusu gerçek ve tüzel kişiler, doğrudan veya yetki vereceği temsilciler vasıtasıyla dava açabilmekte veya davaya ilişkin her türlü iş ve işlemleri takip edebilmektedirler. Gerçek kişilerden reşit olmayan küçükler, temyiz kudretinden yoksun bulunanlar ile kısıtlı kişilerin dava ehliyeti olmadığı için bunlara ait davalar kanuni temsilciler veya kanuni temsilcilerin mahkemelerde vekalet verdiği avukat aracılığıyla, tüzel kişilerde de tüzel kişiliğin yetkili organınca dava açma süreleri içinde kullanılmaktadır (Sönmez ve Ayaz, 1999:295-296).

1.2. Vergi Yargısının Kapsamı, Önemi ve Unsurları

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından yargısal çözüm arayışları literatürümüzde “mali muhakeme, mali yargı, vergi muhakemesi, vergi yargısı, vergi yargılaması” gibi terimlerle ifade edilmektedir (Karakoç, 1995:15). “Vergi yargısı”; mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasındaki kanunlarının uygulanması sürecinde ortaya çıkan sorunların idari yollardan (hata düzeltilmesi ve uzlaşma vs.) çözülmemesi nedeniyle ilgililerin bu sorunlarını gidermek için tarafsız ve bağımsız yargı organlarına başvurarak hak araması sürecidir (Dolun, 1966:117-118). Vergi yargısı, bir yandan vergisel uyuşmazlıkları çözümleme görevini yerine getirirken diğer yandan da vergi borcu ilişkisinin tarafları arasında hukuka uygun olarak çıkar dengesini kurmaya ve korumaya çalışmaktadır (Kumrulu, 1993:231).

Vergi uyuşmazlıklarının dava yolu ile çözülmesinde ülkeden ülkeye farklı uygulamalar görülebilmektedir. Bazı ülkelerde adli yargıya bağlı, bazı ülkelerde idari yargı bünyesinde, çok az olmakla birlikte her ikisinin karma şekilde kullanıldığı yargı sistemlerine rastlanılmaktadır. Ülkemizde, idari yargıya bağlı vergi yargısı sistemi benimsenmiştir (Kızılot ve Diğ., 2006:267). 1982 yılına kadar VUK kapsamındaki vergilerle ilgili uyuşmazlıkların çözümünde ilk derece yargı organı olarak Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, gümrük vergilerinde Gümrük Hakem Kurulları görevli kılınmıştır. 6 Ocak 1982’de yürürlüğe giren 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun, 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile yargı sistemimizde önemli değişiklikler yapılmıştır (Turhan, 1998:86-87). Vergi yargısı dört unsura dayandırılmıştır:

Bu unsurlardan *uyuşmazlık*; vergi kanunlarının uygulanmasından kaynaklanan anlaşmazlıkları-*taraflar*; davalı ve davacı sıfatıyla anlaşmazlık konusu durumlara muhatap olan vergi mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi idaresini, - *yargı*

organı; taraflar arasındaki uyuşmazlığı çözümleyen, sonuca bağlayan ve yargısal tasarrufla bulunan bağımsız, tarafsız ve yetkili organları, - *yargısal tasarruf*; bağımsız ve tarafsız organlarca bir üst yargı organına intikal ettirilmeyen uyuşmazlıklara ilişkin mahkemelerce verilmiş kararlar, kesin karar sonucu doğuran tasarrufları ifade etmektedir (Aksoy, 1994:105).

1.3. Türk Vergi Yargısı Sisteminin Gelişimi

Vergi yargısının ülkemizdeki gelişimi Cumhuriyet Öncesi ve Cumhuriyet Sonrası Dönem olarak ayrılmaktadır.

Cumhuriyet Öncesi Dönem; vergi uyuşmazlıkları çözümünde adli yargı içinde yer alan “kadılık müessesesi”nden yararlanılmıştır (Bayraklı, 1998:48-49). Özellikle Tanzimat Döneminin ilk yıllarında mali davaların çözümünde “Meclis-i Muhasebe-i Maliye”, “Zimemat Komisyonu”, “Meclisi Vala”, “Muhassıllık Meclisleri” gibi kurumlardan yararlanılmış ve 1864 tarihli Vilayet Nizamnamesi ile vergi yargısı görevi Vilayet İdaresi Meclisi’ne devredilmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de üst yargı kuruluşu olarak Divan-ı Muhasebat Dairesi yer almıştır (Şener, 1990:28,88-89). Günümüz vergi yargısına uygun ilk teşkilat, Fransız Danıştay’ı örnek alınarak 1868’de Şuray-ı Devlet adı altında özel bir kanunla kurulan Danıştay’dır. Ancak, Danıştay’ın kurulduğu dönem ve öncesinde Osmanlı Devlet Sistemi’nin anayasal bir düzene dayanmaması, yasama, yürütme ve yargı organının tek bir kuvvet sayılan hükümdarın elinde toplanması nedeniyle bu kurum yargısal görevini yeterince yerine getirememiştir. 1876 yılında ilk anayasamız olan Kanun-i Esasi ile devlet ve fertler arasındaki davaların görülmesi yetkisi Danıştay’dan alınarak kurumun yargısal görevi sonlandırılmıştır (Tosuner ve Arıkan, 2008:27).

Cumhuriyet Dönemi Vergi Yargısındaki Gelişmeler; idari yargının fiili olarak başlangıcı 1927 yılı olarak kabul edilebilir. Cumhuriyetin ilanından 1950’lere kadar olan dönem itibarıyla 13/07/1939’da yürürlüğe giren 3692 sayılı Kanun ile vergilerde ihbarnamelerin tebliğine, itiraz ve temyiz usullerine ve itiraz ve temyiz komisyonlarının teşkiline yönelik yapılan düzenlemelerle vergi yargısında birlik sağlanmaya çalışılmıştır. Söz konusu dönemde Gümrük ve Pul Vergileri kapsam dışı bırakılarak vergi uyuşmazlıklarının tümünde çözüm için Vergi İtiraz Komisyonları, Temyiz Komisyonları ve Danıştay olmak üzere üç aşamalı bir yapılanmaya gidilmiştir.

1950 yılında 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile çeşitli yasalarda dağınık olarak bulunan hükümler bir araya getirilmiş olmakla birlikte kurulan komisyonlarda bir değişikliğe gidilmemiştir. 30/9/1950 tarih ve 5655 sayılı Kanun ile İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının şekli değiştirilerek itiraz komisyonları *muavazzafe* ve *gayri muavazzafe* olmak üzere ikiye ayrılmıştır (Kumrulu, 1993:26). Temyiz komisyonları ikinci derece merci iken, Danıştay yine genel olarak ilk ve temyiz komisyonu kararlarına karşı nihai merci olarak kalmıştır (Bayraklı, 1998:49). 1961 yılında yeni Anayasa’nın kabul edilmesinden sonra anayasaya uygun olarak 24/12/1964 tarih ve 521 sayılı Danıştay Kanunu ile yapılan değişikliklerle Danıştay bağımsız yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme mercii konumuna getirilmiştir (Tosuner ve Arıkan, 2008:22-27).

06/01/1982 tarih ve 2575 sayılı Kanun ile 521 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmış, bu tarihe kadar idarenin bir uzantısı konumunda faaliyetlerini sürdüren

muazzaf ve gayri muazzaf vergi itiraz komisyonları ve vergi temyiz komisyonları kaldırılarak vergi yargısına yeni bir boyut kazandırılmıştır. 1982 Anayasası ile vergi yargısında görevli bağımsız ve tarafsız mahkemelerin kurulması sağlanmıştır. Vergi yargısı bakımından 1982 yılında çıkarılan 3 önemli kanun olarak; 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu yürürlüğe girmiştir (Mutluer ve Diğ., 1996:408-409). Bu değişikliklerle aynı zamanda vergi uyuşmazlıklarının kısa sürede çözümlenememesi, vergi yargısının içtihat oluşturmaması, vergi yargı organlarında ve yargılamada görülen dağınıklık, idari çözüm yollarının yetersizliği, vergi yargılama ve usullerine ilişkin sorunların giderilmesi ile 1980 sonrası ekonomi politikalarına uyum sağlanması amaçlanmıştır

1.4. Türk Vergi Yargısı Sistemindeki Yargı Organları

Yargı organlarının görevi sadece kendilerine ulaştırılan uyuşmazlıkları çözmek olmayıp, aynı zamanda uyuşmazlık konusu olaylara uygulanacak mevzuatı yorumlayarak içtihat oluşturmak görevini de üstlenmektedir (Pehlivan, 2008:124). 1982 yılında yapılan düzenlemelerde vergi yargı organları; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay olarak sayılmıştır.

1.4.1. Danıştay

Türk Milleti adına yargılama yapan Yüksek İdari Mahkeme olan Danıştayın kuruluş ve görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanunun 1. maddesinde; “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercii” olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, Danıştay İdari Mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari mercii bırakmadığı karar ve hükümler için son inceleme mercii ve kanunla gösterilen belli davalarda da ilk ve son derece mahkemesi konumundadır (1982 Anayasası md. 155/1). Danıştay 12’si dava dairesi biri idari olmak üzere 13 daireden oluşmaktadır. Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulmuş olup görüşme sayısı beştir. Kararlar çoğunluk esasına göre alınmaktadır. Her dairede de yeteri kadar tetkik hakimi bulunmaktadır (2575 sayılı Danıştay Kanunu md.13). Danıştayın 13 dava dairesinden (3, 4, 7, 9. Daire) olmak üzere dördü vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevlidir (Tosuner ve Arıkan, 2008:46).

Ayrıca, Danıştay bünyesinde İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihadı Birleştirme Kurulu bulunmaktadır. Bu kurullardan vergi dava daireleri kurulunun görevi; temyiz kararına karşı vergi mahkemelerinin verdiği ısrarlı kararı nihai çözüme bağlamaktadır (Pehlivan, 2008:125).

Vergi uyuşmazlıkları yönünden Danıştay’ın görevleri;

- *İlk Derece Mahkemesi Olarak Danıştay*: Bakanlar Kurulunun vergiye ilişkin kararları ile bakanlıkların vergilemeye ilişkin düzenleyici işlemlerine karşı açılan davaların Danıştayda çözümlenmesi öngörülmüştür (2575 sayılı Danıştay Kanunu md. 24). Örneğin, Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığınca müştereken belirlenen Emlak Vergisi matrahının tespitinde kullanılan bina metrekaresi normal inşaat maliyet bedellerine karşı dava açma yetkisi Ticaret ve Sanayi Odaları tarafından ilanı izleyen 15 gün içinde Danıştayda dava açılmaktadır.

- *Temyiz Mercii Olarak Danıştay*: Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği nihai kararlar ile Danıştay Dava Dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği

nihai kararlara karşı Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda temyiz mercii olarak görevlidir.

- *Bağlantılı Davalarda Danıştay*: Farklı Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresinde olan mahkemeler arasında bağlantı iddialı davaya hangi mahkemenin görevlendirileceğine Danıştay karar vermektedir.

- *Yetki ve Görev Uyuşmazlığında Danıştay*: Farklı Bölge İdare Mahkemesinin yargı alanı içinde yer alan birden fazla vergi mahkemesi arasında yetki ve görev uyuşmazlıklarında yetkili ve görevli mahkemenin tespiti Danıştayda yapılmaktadır.

- *İçtihat Mahkemesi Olarak Danıştay*: Hukuksal boşlukların doldurulması ve çeşitli dava dairelerince verilen farklı kararların arasında birlik sağlanması amacıyla içtihat oluşturmak görevi Yüksek Mahkeme sıfatıyla Danıştaya aittir.

- *Danışman Olarak Danıştay*: Başbakanlık ve Bakanlar Kuruluna danışmanlık yapmaktadır. Danıştay 1. ve 2. Daireleri; kanun tasarıları ve teklifleri hakkında görüş bildirmek, tüzük tasarılarını incelemek ve karara bağlamakla görevlendirilmiştir (Bayraklı, 1998:122).

Danıştay, ilk derece mahkemesi olarak; Bakanlar Kurulu kararlarına, bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere, Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere, birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere ve Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülme-yen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlanma ve sözleşmelerinden doğan davaları karara bağlar (DK. Md.24).

Dava açma hakkının kullanılması belli süreler ile sınırlandırılmıştır. Dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştayda ve İdare Mahkemelerinde *altmış gün*, vergi mahkemelerinde ise *otuz gün* olarak belirlenmiştir (İYUK. Md. 7/1).

1.4.2. Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunun 2. maddesine göre; Bölge İdare Mahkemelerinin kurulması ve yargı çevresinin tespiti; Adalet Bakanlığınca, İçişleri ve Maliye Bakanlığının görüşleri alınmak suretiyle bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmine göre gerçekleştirilmektedir. Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevrelerinin değiştirilmesinde İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşü ve Adalet Bakanlığının önerisiyle Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu yetkilidir (Sönmez, 1999:154). Bölge İdare Mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak herhangi bir görevi bulunmamakla birlikte, bu mahkemelerin itiraz incelemesi sonucu verdikleri kararlar oy çokluğu ile alınmakta ve kesin nitelikli olup temyiz yolu ile Danıştaya başvurulamamaktadır (Karakoç, 2007:744). Ancak bu kararlara karşın kanun yararına bozma, yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi istenebilmektedir (2577 sayılı İYUK m.51-53-54).

Ülkemizde 25 farklı ilde Bölge İdare Mahkemesi bulunmaktadır. Bu mahkemelerde görev alacak başkan ve üyeler, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından atanmakta olup her mahkemede bir başkan ve iki üye görev yapmaktadır (Bilici, 2008:134).

Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri;

- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine incelemek ve kesin hükme bağlamak,

- Yargı çevresinde yer alan idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak,

- Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmektir.

Bölge İdare Mahkemesine başvuru süresi, vergi mahkemesinin kararının tebliğini izleyen ilk günden itibaren 30 gündür. Bu mahkemeye başvurulması, vergi mahkemesi kararlarının uygulanmasını durdurmamaktadır*. Bölge İdare Mahkemelerine verilen görevler incelendiğinde bu mahkemelerin, vergi yargısında itiraz mercii olarak Danıştayın iş yükünü hafifletmeye yönelik bir amacının olduğu görülmektedir.

1.5. Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri

Vergi Mahkemeleri; Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar dışında tüm vergi yargısı davalarının çözümünde ilk derece mahkeme olarak görev yapmaktadırlar. Ülkemizde vergi mahkemeleri bölgelerdeki iş hacmi, bölgelerin coğrafi koşulları dikkate alınarak Adalet Bakanlığınca, İçişleri ve Maliye Bakanlığının görüşleri alınarak kurulur ve yargı çevreleri saptanır. Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine adı geçen bakanlıkların görüşü alınarak Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından karar verilmektedir. Ayrı yargı çevresinde birden çok vergi mahkemesi kurulursa bu mahkemeler arasındaki iş bölümüne de aynı kurul karar vermektedir (2576 sayılı BİMK md. 2). Vergi mahkemeleri 20 Temmuz 1982 yılında göreve başlamış ve o yıla kadar devam eden vergi uyuşmazlıklarını gidermeye çalışan Vergiler Temyiz Komisyonu, Vergi İtiraz Komisyonları ve Gümrük Hakem Kurulları ile ilgili hükümler yürürlükten kalkmıştır (2576 sayılı BİMK md. 13 ve 15).

2576 sayılı Kanunun 6. maddesine göre vergi mahkemelerinin görevleri;

- Genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ile bunların zam, ceza ve tarifelerine ilişkin davalar,

- Aynı konularda 6183 sayılı AATUHK'nun uygulamasına ilişkin davaları çözümlmek,

- Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmektir.

Vergi mahkemelerinde birer başkan ve yeteri kadar üye bulunmaktadır. Bu mahkemeler tek ya da kurul olarak davalara bakmakta olup mahkeme kurullarında bir başkan ve iki üye bulunmaktadır. Başkanın yokluğunda en kıdemli üye başkana vekillik etmektedir. 2009 yılı itibarıyla 7640 TL'ye kadar olan zam ve cezalara ilişkin uyuşmazlık konusu davaların çözümünde tek hakimin vereceği karar ile gerçekleştirilmesi öngörülmektedir (2576 sayılı Kanun, md.7*). Söz konusu meblağ sınırı, her takvim yılı başında VUK'na göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak tespit edilmektedir (2576 sayılı Kanun Ek md. 1).

* Bu kararların uygulamasının durdurulabilmesi için teminat karşılığında yürütmeyi durdurma istenmesi ve bu isteğin bölge idare mahkemesince uygun bulunması gerekmektedir (İYUK md.52).

*2000 yılı için 1000 TL olarak öngörülmüş olan bu rakam her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi; tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün olmakla birlikte ödeme emri, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, haciz varakasına karşı açılacak davalar gibi istisnai haller için dava açma süresi 7 gün olarak öngörülmüştür. Vergi mahkemesinde açılan davalar *iptal davası* niteliğinde olup mükellef vergilendirmeye ilişkin idari işlemin; yetki, sebep, konu ve/veya amaç unsurlarının hukuka aykırı olduğu iddiası ile iptalini talep etmektedir. Mahkemede tarafların iddiaları ve savunmaları dikkate alınarak işlemin hukuka uygunluğu ele alınmaktadır. Davanın görülmesinde kural olarak *yazılı yargılama usulü* uygulanmaktadır (İYUK, md.14-16). Zam ve cezaları toplamı 2009 yılı için 7.640 TL'yi aşan vergi davalarında taraflardan herhangi birinin talebi ile istisnaen *duruşma* yapılması mümkündür. Davanın açılmasından karar verilene kadar geçen süreç itibarıyla;

- Tahakkuk aşamasında açılan davalarda vergi ve/veya faiz, cezalarına ilişkin *tahakkuk ertelenmekte*,

- Tahsil aşamasındaki bir vergi ve/veya faiz, cezalarına ilişkin olarak yürütmeyi durdurma kararı alınmak koşulu ile verginin *tahsili ertelenmektedir* (Bilici, 2008:132-133).

Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği kararlara karşı Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilmektedir. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlarda ise bölge idare mahkemelerine itirazda bulunulabilir. Bölge İdare Mahkemelerinin söz konusu itirazlara ilişkin kararları kesin olup bu kararlara karşı Danıştay'a gidilememektedir (2577 sayılı İYUK md. 45-47).

Tablo 1: Bölge İdare Mahkemeleri ve Yargı Çevresine Bağlı Mahkemeler (Ocak 2009)

Sıra	Bölge	Bölge İdare Mahkemesi	Bünyesindeki İM'si Sayısı	Bünyesindeki VM'si Sayısı	Yargı Çevresine Dahil İller	Bağlı İM'si	Bağlı VM'si
1	1	Adana	2	2	Hatay, Osmaniye	Hatay İM	Hatay VM
2	1	Ankara	16	5	-		
3	1	Antalya	3	2	Burdur, Isparta	Isparta İM	
4	2	Aydın	1	1	Muğla	Muğla İM	-
5	1	Bursa	3	2	Balıkesir, Yalova	Balıkesir İM	Balıkesir VM
6	1	Denizli	1	1	Afyon	Afyon İM	-
7	3	Diyarbakır	2	1	Mardin, Siirt, Şırnak, Batman	Mardin İM	
8	2	Edirne	1	1	Kırklareli, Tekirdağ, Çanakkale	Tekirdağ İM, Çanakkale İM	Tekirdağ VM
9	3	Erzurum	2	1	Ağrı, Kars, Iğdır, Ardahan		
10	1	Eskişehir	2	1	Bilecik, Kütahya	Kütahya İM (faal değil.)	
11	2	Gaziantep	2	1	Adıyaman, Kahramanmaraş, Şanlıurfa, Kilis	Şanlıurfa İM	
12	1	İstanbul	10	11	-		
13	1	İzmir	4	4	-		
14	2	Kayseri	2	1	Nevşehir, Yozgat, Kırşehir	Yozgat İM	
15	1	Kırıkkale	1	1	Çorum	Çorum İM	-
16	1	Konya	2	1	Niğde, Aksaray, Karaman	Aksaray İM	
17	1	Malatya	1	1	Elazığ, Tunceli, Bingöl	Elazığ İM	-
18	2	Manisa	1	1	Uşak		
19	1	Mersin	2	2	-	-	
20	-	Muğla			* (faal değildir.)		
21	3	Ordu	1	1	Giresun		
22	2	Sakarya	2	1	Bolu, Düzce, Kocaeli	Kocaeli İM	Kocaeli VM
23	1	Samsun	2	1	Amasya, Sinop		
24	3	Sivas	1	1	Erzincan, Tokat	Tokat İM	
25	-	Şanlıurfa			* (faal değildir.)		
26	2	Trabzon	1	1	Gümüşhane, Artvin, Rize, Bayburt	Rize İM	
27	3	Van	2	1	Bitlis, Hakkari, Muş		
28	3	Zonguldak	1	1	Kastamonu, Çankırı, Bartın, Karabük	Kastamonu İM	

Kaynak: Danıştay, <<http://www.danistay.gov.tr/mahkemeler.htm>>, 12/02/2009.

Tablo 1’de Bölge İdare Mahkemeleri ve yargı çevresindeki iller itibarıyla halen 28 Bölge İdare Mahkemesinden Muğla ve Şanlıurfa dışındaki 26’sının faal durumda olduğu görülmektedir. Bölge İdare Mahkemelerinin de bünyesinde 47, yargı çevresindeki illerde 4 adet bağlı vergi mahkemesi olmak üzere toplam 51 vergi mahkemesi bulunmaktadır (Danıştay, 2009).

2. Isparta İli Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümüne İlişkin Değerlendirmeler

Çalışmanın bu bölümünde Isparta ilinin ekonomik, sosyal ve mali yapısına ilişkin genel bir değerlendirme yapıldıktan sonra Isparta Defterdarlığına bağlı il merkezi ve ilçelerdeki vergi dairelerince yapılan işlemlere ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve yargıda çözüm arayışları konusunda yıllar bazında vergi türlerine göre verilen yargısal kararlar üzerinde bir değerlendirme yer almaktadır.

2.1. Isparta İlinin Ekonomik ve Mali Açından Portresi

Isparta, Akdeniz Bölgesinin kuzeyinde Göller Yöresi içinde 8.933 km² yüz ölçümlü Afyon, Burdur, Antalya ve Konya illerine komşu olan bir ilimizdir. Ekonomisi; tarım, hayvancılık, su ürünleri ve avcılığı, halıcılık, meyve suyu, gül ve gülyağı, orman ürünleri, çimento, ponza madeni, andazit taşı, mermer ve tekstil sektörünü içeren sanayi ile il ve ilçelerinde toplam 35.000’in üzerinde öğrenci barındıran Süleyman Demirel Üniversitesi olan, Piyade, Jandarma-Dağ Komando acemi asker eğitiminin yapıldığı bir asker ve öğrenci kentidir. Ayrıca antik yerleşim alanları, doğa koruma alanları ve kış sporlarına uygun tesisleri ile iç turizmin gelişimi il ekonomisinde etkili olmaktadır. 12 ilçesi bulunan ilimizde, en son yapılan adrese dayalı nüfus sayımına göre nüfus sayısı 419.845 kişi olarak belirlenmiştir. İşçileri Bakanlığınca açıklanan bilgiler doğrultusunda, Isparta ili toplam nüfusunun 218.146’sı erkek, 201.699’u ise bayanlardan oluşmaktadır. Isparta il merkezinde de 145.566’sı erkek, 128.638’si bayan olmak üzere 274.204 kişi yaşamaktadır (Isparta Şehir Portalı, 2009). 1992 yılında kurulan ve kendisinden bölünerek bir başka üniversite çıkaran ve halen 35.000’i aşan öğrenciye sahip olan Süleyman Demirel Üniversitesinin açılması, Isparta Organize Sanayi Bölgesinin faaliyete geçmesi, Dinar depremi ile bir kısım depremzedenin Isparta’ya yerleşmesi, Isparta-Antalya karayolunun açılması gibi birçok gelişmeler Isparta ilinde 1990 yılından sonra nüfusun hızla artmasına ve ekonomik hayatın canlanmasına neden olmuştur (Isparta Valiliği, 2009).

Tablo 2: Isparta İli Mükellef Sayıları (2001-2007)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Faal Mükellef	19.662	19.943	20.734	21.414	20.560	20.403	20.888
Gelir Vergisi	8.156	8.041	8.314	8.645	8.002	8.077	8.116
Kurumlar Vergisi	1.723	1.748	1.825	1.920	1.902	1.919	2.050
KDV	14.458	14.671	8.989	9.509	9.531	9.704	9.824
Gelir Stopaj	7.211	7.564	8.054	8.935	9.553	10.001	10.190
Kurum Stopaj	27	12	12	11	13	14	12
GMSİ	1.499	1.864	2.215	2.489	2.437	2.595	3.125
Basit Usul	6.037	6.138	6.325	6.383	6.399	6.110	6.004
Diğer Ücret	191	160	158	175	204	170	169
Diğer Vergiler	7.711	7.870	8.389	9.287	9.771	10.199	10.374

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, <<http://www.gib.gov.tr/vergiistatistikleri>>, 09/11/2007 ve Isparta İli Defterdarlığınca verilen bilgilere dayanılarak düzenlenmiştir.

NOT: 2001-2006 yıllarına ait veriler Aralık ayı sonu, 2007 yılına ait veriler ise Ekim ayı sonu itibarıyla verilmiştir.

Tablo 2’de Isparta ilinin 2001-2007 yılları arasındaki çeşitli vergilerle ilgili kayıtlı mükellef sayıları gösterilmiştir. Bu verilere göre;

Gelir Vergisi mükellef sayısında, söz konusu dönem açısından önemli bir artış veya azalış görülmemektedir. 2001 yılında yaşanan kriz ve sonrasındaki gelişmeler bağlamında mükellef sayısı 8.156 iken 2002’de krizin etkilerinin sürmesi nedeniyle bu sayı 8041’e düşmüştür. 2003 ve 2004 yıllarında siyasi ve ekonomik alanda yaşanan olumlu gelişmeler ve enflasyonla mücadelede elde edilen başarı nedeniyle 2003 yılında mükellef sayısı 8.314’e ulaşmış ve takip eden 2004’de en yüksek değer olarak 8645’e çıkmıştır. Ancak, 2005 yılı sonrasında AB ile ilişkiler bağlamında yaşanan bazı sorunlar, döviz kurlarının sürekli düşme eğilimindeki seyri ile ülkemizdeki genel seçim öncesinde sergilenen olumsuz senaryolar gibi siyasi, sosyal ve ekonomik nedenlerle ilimizdeki mükellef sayısında 2005 ve 2006 döneminde önemli bir azalma görülmüştür. Öyle ki, 2005 ve 2006 yılı mükellef sayısı yedi yıllık dönemin en düşük değerleri olarak görülmekle birlikte, 2007 yılının Ekim ayı sonu itibarıyla olumsuz durum yeniden toparlanma sürecine girerek, 8116 mükellef rakamına ulaşmıştır.

Kurumlar Vergisi mükellef sayıları, GV’ne göre olumlu bir gelişme sergilemektedir. 2001 yılında 1.723 olan KV mükellef sayısında sürekli bir artış gerçekleşerek 2007 yılı Ekim ayı sonunda 2.050’ye ulaşmıştır. Bu artış; sosyo-ekonomik ve siyasi olumsuzluklara rağmen kurumsal temelli işletmelerin krizlere daha dayanıklı olma özelliği taşıdığıının kavranması ile gerçek kişilerin kurumsallaşma yoluna gitmeleri ve kurumların mali kaynak kullanma ve rekabet

güçlerinin bireysel işletmelerden daha fazla olduğunun fark edilmesi veya KVK’nda yapılan yeni düzenlemelerden kaynaklanmaktadır.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler açısından 2001-2007 arası dönemde yaşanan önemli bir değişim söz konusu değildir. Dönem başında 6.037 olan mükellef sayısı, 2005 yılında 6.399 ile en yüksek sayıya ulaşmış ve dönem sonunda da 6.004’e inmiştir. Son dönemde sayıdaki azalma ekonomik ve sosyal gelişmelere bağlı olarak, basit usulden gerçek usule geçen mükelleflerin olma olasılığına bağlanabilir.

Bu tabloda dikkate değer bir ayrıntı ise; *gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellef* sayısındaki artıştır. 2001 yılında 1.499 olan mükellef sayısı sürekli bir artış ile 2007 yılında 3.125’e ulaşmıştır. Bu artış; vergi idaresinin bu konuda yaptığı denetimleri artırması, kiracılar veya kiraya verenlerin bilgilenmeleri, banka noter vb. birimlerden elde edilen bilgilere dayanarak yapılan tespitler vb. nedenlere bağlamak mümkündür.

Diğer vergiler ile ilgili mükellef sayısı 2001 yılında 7.711 iken, 2007’de 10.374’e ulaşmıştır. Bu sayıdaki artışın nedenleri; özellikle 2003 ve 2004 yıllarında “Özel Tüketim Vergisinde Hurda İndirimi” uygulaması ile son yıllarda döviz kurlarının düşük seviyelerde seyrine bağlı olarak düzenlenen kampanyalar sonucunda il düzeyindeki Motorlu Taşıt sayısındaki artışa dayandırılabilir (Armağan, 2007:172).

Tablo 3’de ise Aralık 2007’den 2008 yılı Aralık ayı sonuna kadar geçen dönemde Isparta ilindeki mükellef sayıları ve mükellefiyet türlerindeki en son değişiklikler görülmektedir. Bu tablodan Aralık 2007 ile Aralık 2008 arası dönemde önemli bir değişim olmamakla beraber gelir vergisi mükellef sayısında dönem başına göre kısmi bir azalma söz konusudur. Kurumlar vergisi, katma değer vergisi mükellef sayısında küçük bir artış görülmektedir. Ayrıca gayrimenkul sermaye iradı, basit usule tabi gelir vergisi mükellefleri ile gelir stopaj vergisi mükellefleri sayısında kısmi bir artış olsa da önemli değişiklik söz konusu değildir. Geliri basit usule tabi olan mükelleflerin sayısı yıllar ve aylar bazında azalışın yoğun olduğu kesimdir. Gerek gelir vergisi mükellefindeki azalış gerekse basit usulde vergiye tabi mükellef sayılarında görülen azalış halihazırda yaşanan ekonomik krizin kurumsal işletmelere göre şahıs işletmelerinde daha etkili olduğunu göstermektedir.

Tablo 3: Isparta İli Mükellef Sayıları (Aralık 2007- Aralık 2008)

Aylar	GV	KV	KDV	G.M.S.İ	BASİT USULE TABİ GELİR VERGİSİ	GELİR STOPAJ VERGİSİ	TOPLAM
Aralık	8.137	2.052	9.895	3.139	5.999	10.492	39.714
Ocak	8.118	2.066	9.927	3.111	5.949	10.726	39.897
Şubat	8.082	2.059	9.908	3.102	5.922	10.694	39.767
Mart	8.075	2.066	9.928	3.436	5.881	10.712	40.098
Nisan	8.057	2.079	9.956	3.443	5.883	10.752	40.170
Mayıs	8.064	2.084	9.962	3.409	5.875	10.757	40.151
Haziran	8.061	2.092	9.972	3.404	5.869	10.771	40.169
Temmuz	8.068	2.096	9.978	3.322	5.847	10.766	40.077
Ağustos	8.066	2.105	9.994	3.321	5.837	10.774	40.097
Eylül	8.077	2.116	10.026	3.307	5.816	10.805	40.147
Ekim	8.084	2.122	10.046	3.312	5.816	10.822	40.202
Kasım	8.095	2.123	10.067	3.306	5.810	10.833	40.234
Aralık	8.057	2.130	10.041	3.315	5.758	10.807	40.108

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama Ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AİGMS/20080.html, 14/02/2009.

2.2. Isparta İline İlişkin Yargı Aşamasındaki Uyuşmazlıklar

Aşağıda, Isparta İlının 12 ilçesinde vergi dairesi kurulmuş olan Eğirdir ve Yalvaç İlçesi Vergi Dairesi ile Isparta merkezinde bulunan Kaymakkapı ve Davraz Vergi Dairesi vergi mükelleflerinin incelenmesi sonucu yargıya intikal eden uyuşmazlıklara ilişkin işlemler ve sonuçları yer almaktadır.

2.2.1. Eğirdir İlçesi Vergi Dairesi Bünyesindeki Vergi Uyuşmazlıkları

Tablo 4: Gelir Vergisi İle İlgili Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıkları

İnceleme Yılı	Dava Sayısı	Ceza Türü	Gelir Vergisi			
			Dava Öncesi		Dava Sonrası	
			Vergi Tutarı	Ceza	Vergi Tutarı	Ceza
2002	3	Vergi Ziyatı	12.579,08	14.217,64	5.159,90	7.017,40
2003	1	Vergi Ziyatı	3.388,06	3.388,06	Uzlaşma	Uzlaşma
2004	1	Vergi Ziyatı	3.537,51	3.537,51	Uzlaşma	Uzlaşma
2005	1	Vergi Ziyatı	3.433,67	3.433,67	Uzlaşma	Uzlaşma

Tablo 4'te 2002-2005 yılları arasında gelir vergisi ile ilgili yapılan incelemelerden sadece 2002 yılında üç tanesinin diğer yıllarda da her yıl için bir olayın yargıya aktarıldığı görülmektedir. 2002 yılında üç dava dosyasının vergi ziyai kaynaklı bir uyuşmazlık olduğu vergi aslı olarak 12.579,08 TL, cezası 14.217,64 TL iken dava sonrasında 5.159,90 TL, cezanın da 7.017,40 TL olarak ödenmesine karar verilmiştir. Bu durumda vergi tutarının % 59'u, cezasının da % 50'ye varan miktarlarda mükellef lehine indirilmesi şeklinde sonuçlandığı görülmüştür. Diğer yıllarda yapılan inceleme ve kesilen cezalara ilişkin açılan davaların daha sonra mükelleflerin talebi üzerine *uzlaşmaya** gidilerek çözüme ulaştırıldığı görülmüştür.

Tablo 5: KDV İle İlgili Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıkları

İnceleme Yılı	Dava Sayısı	Ceza Türü	KDV			
			Dava Öncesi		Dava Sonrası	
			Vergi Tutarı	Ceza	Vergi Tutarı	Ceza
2002	3	Vergi Ziyai	11.720,87	39.236,46	9.033,89	20.776,23
2003	1	Vergi Ziyai	11.948,08	44.255,99	9.060,11	27.180,33
2004	1	Vergi Ziyai	3.243,48	3.243,48	<i>Uzlaşma</i>	<i>Uzlaşma</i>
2005	1	Vergi Ziyai	2.259,89	2.259,89	<i>Uzlaşma</i>	<i>Uzlaşma</i>

Tablo 5'de KDV ile ilgili yapılan incelemelerde mükelleflerin vergi ziyai türünde ceza uygulaması yapılmıştır. 2002 yılı vergi tutarı olan 11.720,87 TL'nin yaklaşık % 23'ü, 39.236,46 TL'lik ceza tutarının da % 53'e yakın bir kısmı yargı sürecinde indirilmek suretiyle mükellef lehine karar verilmiştir. 2003 yılı itibarıyla 11.948,08 TL vergi tutarı ile 44.255,99 TL vergi cezasının tıpkı bir önceki yıldaki gibi vergi tutarında % 24'e varan cezada da % 38'e yakın oranda indirim yapılmasına mahkemece karar verilmiştir. 2004 ve 2005 yılında ise; mükellefler vergi uyuşmazlığı olan olaylarını önce yargıya taşımış olmakla birlikte daha sonra bu yolu terk edip idari çözüm olarak *uzlaşmayı* tercih etmişlerdir.

Tablo 6: Geçici Gelir Vergisi'ne Ait Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıkları

İnceleme Yılı	Dava Sayısı	Ceza Türü	GEÇİCİ GELİR VERGİSİ			
			Dava Öncesi		Dava Sonrası	
			Vergi Tutarı	Ceza	Vergi Tutarı	Ceza
2002	3	Vergi Ziyai	5.688,92	7.157,69	0,00	2.505,00
2003	1	Vergi Ziyai	2.696,43	2.696,43	<i>Uzlaşma</i>	<i>Uzlaşma</i>
2004	1	Vergi Ziyai	2.757,68	2.757,68	<i>Uzlaşma</i>	<i>Uzlaşma</i>
2005	1	Vergi Ziyai	2.511,04	2.511,04	<i>Uzlaşma</i>	<i>Uzlaşma</i>

* *Uzlaşma*: 5736 sayılı Kanun uyarınca dava konusu edilen mükellefler dava hakkından vazgeçmeleri şartıyla yeniden uzlaşma günü verilerek uzlaşmaya gitmişlerdir.

Tablo 6’da Geçici Gelir Vergisi ile ilgili olarak vergi ziyayı kapsamında ceza uygulaması yapılan incelemede 2002 yılında 5.688,92 TL vergi tutarının tamamının silinmesine, 7.157,69 TL olan cezanın % 65 civarında indirim yapılmıştır. Diğer yıllarda ise uyuşmazlık konusu işlemlerin dava sürecinde mükelleflerin idari çözüm yolu olarak *uzlaşma* yoluna başvurmak suretiyle dava sürecinden vazgeçtikleri görülmüştür. Tablo 4, 5 ve 6’daki veriler gözönüne alındığında: dava konusu yapılan Gelir Vergisi, KDV ve Geçici Vergiye ilişkin uyuşmazlıkların birbirine bağlı sebep-sonuç ilişkisi oluşturma olasılığı taşınması söz konusu olabilir.

2.2.2.Yalvaç İlçesi Vergi Dairesi Bünyesindeki Vergi Uyuşmazlıkları

Tablo 7: Gelir Vergisi’ne Ait Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıkları

İnceleme Yılı	Dava Sayısı	Ceza Türü	GELİR VERGİSİ			
			Dava Öncesi		Dava Sonrası	
			Vergi Tutarı	Ceza	Vergi Tutarı	Ceza
2004	1	Vergi Ziyayı	68.722,77	206.168,31	68.722,77	68.722,77

Tablo 7’de 2004 yılı itibarıyla yapılan incelemelerden vergi ziyayı kapsamında sadece bir dosyanın yargıya taşındığı ve uyuşmazlık konusu olaya ilişkin vergi tutarı 68.722,77 TL, 206.168,38 TL ceza uygulanmıştır. Dava sonrası vergi miktarı aynı kalmak suretiyle cezanın da kayba uğratan vergi miktarının bir katı ceza verilmesine (% 67’ye yaklaşan oranda mükellef lehine indirilmesi yönünde) karar verilmiştir.

2.2.3. Isparta Merkez Davraz Vergi Dairesi Bünyesindeki Vergi Uyuşmazlıkları

Tablo 8: Tüm Vergilere Ait Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıkları

İnceleme Yılı	Dava Sayısı	Ceza Türü	TÜM VERGİLER			
			Dava Öncesi		Dava Sonrası	
			Vergi Tutarı	Ceza	Vergi Tutarı	Ceza
2005	22	Vergi Ziyayı	93.218,00	110.895,00	176.446,00	27.667,00
2006	30	Vergi Ziyayı	216.959,00	259.965,00	216.959,00	19.426,00
2007	26	Vergi Ziyayı	1.247.041,00	2.232.829,00	0,00	19.195,00

Tablo 8’de Isparta merkezinde bulunan Davraz Vergi Dairesi 2005 ve 2006 yıllarında yapılan incelemeler sonucu hesaplanan vergi ve kesilen cezalarda TL olarak 2007 yılına ilişkin işlemlerde YTL olarak uygulanmıştır. 2005 yılında yapılan denetimler sonrasında mükellefler tarafından 22 dosya yargıya ulaştırılmıştır. Söz konusu dosyalara ilişkin toplam vergi tutarı 93.218,00 TL, ceza tutarı ise 110.895,00 TL olarak tespit edilmiştir. Dava süreci sonunda vergi tutarında *mükellef aleyhine* % 90 civarında artırılarak 176.446,00 TL’ye yükseltilmiştir. Ancak ceza uygulamasında da % 75’e yakın indirim yapılmıştır.

2006 yılı içinde yapılan inceleme sonuçlarında bir önceki yıla göre daha fazla dosya yargıya taşınmıştır. Bu dosyalarda yer alan toplam vergi tutarı 216.959,00 TL, 259.965,00 TL ceza kesilmiştir. Yargısal süreç sonucunda vergi tutarları aynı kalmakla birlikte ceza miktarının yaklaşık % 92'si indirilerek 19.426,00 TL ödenmesine karar verilmiştir.

2007 yılında ise denetim geçiren mükelleflerden sadece 26'sı dava yoluna başvurmuştur. Söz konusu yıla ilişkin olarak gerek vergi miktarında gerek ceza miktarında önceki yıllara göre önemli artışlar dikkati çekmektedir. Öyle ki; döneme ait inceleme sonucu 1.247.041,00 YTL vergi tutarı ve 2.232.829,00 YTL ceza tespiti yapılmakla birlikte dava süreci sonunda vergi tutarının tümü silinirken bu dosyalara ilişkin toplam ceza tutarında da % 91'ler seviyesinde indirim uygulanmıştır.

2.2.4. Isparta Merkez Kaymakkapı Vergi Dairesi Bünyesindeki Vergi Uyuşmazlıkları

Tablo 9: KDV İle İlgili Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıkları

İnceleme Yılları	Dava Sayısı	Ceza Türü	KDV			
			Dava Öncesi		Dava Sonrası	
			Vergi Tutarı	Ceza	Vergi Tutarı	Ceza
2004-2007	16	Vergi Ziyayı	33.519,63	98.127,21	29.506,81	86.088,75

Tablo 9'da Isparta merkezinde yer alan Kaymakkapı Vergi Dairesine kayıtlı mükelleflerin 2004-2007 yılları arasında yapılan denetimlerde KDV'ne ilişkin olarak ilave salınan vergi tutarları ile uygulanan vergi ziyayı cezası kapsamındaki tutarlar gösterilmiştir. Dönem itibarıyla toplam 16 uyuşmazlık yargı yolu ile çözüme kavuşturulmuştur. Toplam 33.519,63 TL vergi tutarı ile ceza tutarı olan 98.127,21 TL'nin yaklaşık % 90'ına yakın bir tutarının ödenmesine karar verilmiştir. Tablo 9'da dikkat çekici durum; vergi uyuşmazlığı davalarında mahkemelerin genellikle mükellefler lehine karar vermiş olduğu tespit edilmekte iken, söz konusu vergi dairesinin işlemlerinde mahkemece kısmen idare lehine sonuçlanmasıdır.

Tablo 10: Gelir Vergisi İle İlgili Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıkları

İnceleme Yılları	Dava Sayısı	Ceza Türü	GELİR VERGİSİ			
			Dava Öncesi		Dava Sonrası	
			Vergi Tutarı	Ceza	Vergi Tutarı	Ceza
2004-2007	4	Vergi Ziyayı	1.229,38	1.486,28	1.229,38	211,08

Tablo 10 ile Gelir Vergisi mükelleflerinin 2004-2007 yılları arasında geçirdiği denetimler sonucu tespit edilen vergi aslı ve cezası bağlamında yapılan idari işlemlerden toplam 4'ünün yargıya taşındığı gösterilmektedir. Dönem itibarıyla önemli miktarda bir tutar olmamakla birlikte dava süreci sonunda 1.229,38 TL vergi tutarının aynen ödenmesine, 1.486,28 TL'lik vergi ziyayı türünde cezanın da % 85'e varan oranda indirilerek ödenmesi öngörülmüştür.

Tablo 11: Kurumlar Vergisi İle İlgili Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıkları

İnceleme Yılları	Dava Sayısı	Ceza Türü	KURUMLAR VERGİSİ			
			Dava Öncesi		Dava Sonrası	
			Vergi Tutarı	Ceza	Vergi Tutarı	Ceza
2004-2007	4	Vergi Ziyai	11.748,29	82.626,71	2.215,61	4.611,23

Tablo 11’de Kurumlar Vergisi mükelleflerince 2004-2007 yılları arasında sadece 4 dosyanın yargıya taşındığı gerek vergi tutarları gerekse ceza miktarı olarak mükellef lehine kararların çıktığı görülmektedir. Dönem boyunca 4 dava konusu uyuşmazlık için toplam 11.748,29 TL vergi ve 82.626,71 TL ceza hesaplanmış olup dava sonrası vergi tutarında % 80’den fazla, ceza tutarında da % 95’e varan indirime gidilmiştir.

Tablo 12: Geçici Kurumlar Vergisi İle İlgili Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıkları

İnceleme Yılları	Dava Sayısı	Ceza Türü	GEÇİCİ KURUMLAR VERGİSİ			
			Dava Öncesi		Dava Sonrası	
			Vergi Tutarı	Ceza	Vergi Tutarı	Ceza
2004-2007	1	Vergi Ziyai	1.525,08	3.050,17	4811 Sayılı Kanunu	4811 Sayılı Kanun

2004-2007 yılları arasında Geçici Kurumlar Vergisi uygulamalarına ilişkin yapılan incelemeler sonucu dönem boyunca bir uyuşmazlık için dava yoluna başvurulmuş olup vergi ziyai kapsamında 1.525,08 TL vergi borcu ve 3.050,17 TL ceza hesaplanmıştır. Dava sonrasında 4811 sayılı Varlık Barışı Kanunu uyarınca dava konusu edilen vergilerin % 20’si ile bu tutara gecikme zammı ve gecikme faizi yerine bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksine göre faiz alınması öngörülmüştür.

3.Sonuç

Vergi uyuşmazlıkları, yürürlükteki vergi kanunlarına ilişkin idare veya mükelleflerin sergiledikleri farklı tutum ve davranışların bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresinin tutumundan kaynaklanan uyuşmazlıklar; vergi kanunlarının farklı yorumlanması, uygulanması veya kanunların uygulanmamasından meydana gelmektedir. Mükellef kaynaklı uyuşmazlıklar ise; vergi kanunlarının farklı yorumlanması ve uygulanması, eksik uygulanması veya uygulanmamasına yönelik görüş farklılıklarına dayanmaktadır. Gerek çalışmamız gerekse bu alanda yapılmış diğer çalışmalar; taraflar arasında ortaya çıkan uyuşmazlık konusu dava sayısı ve parasal tutarları yönünden çeşitli vergi uygulamalarına ait yargı kararlarının yaklaşık % 80’ler düzeyinde vergi idaresinin aleyhine sonuçlandığını göstermektedir. Yargı kararlarının genellikle idare aleyhine sonuçlanmasında;

-Vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler karşısında tarafların bu değişikliklere yeterince ön hazırlıklı olmaması,

-Vergi idarelerinde yasal düzenlemeler yerine genelge ve iç genelgelerle yasa hükümlerine uyumlu olmayan düzenlemelere göre işlem yapılması,

-Vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki iletişim kopukluğu nedeniyle yasaların farklı yorumlanması (örneğin; serbest delil sistemi ve ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi uyuşmazlıkların çözümünde vergi yargısı organlarınca tam olarak benimsenmemesi gibi),

-İdarenin bir konudaki yargı kararını sadece o işlem için uygulaması benzer konulardaki işlemlerde bu kararı göz önünde bulundurmaması,

-Bazı vergi yasalarının yürürlüğe girmesinde hakkaniyet ilkesinin göz ardı edilerek uygulanması sonucunda bu işleme karşı yargıya başvurulması ile yargı sayesinde hakkaniyet ilkesine aykırı olduğu kararının verilerek idari işlemin uygulanmasına son verilmesi vs. etkili olmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının hem ortaya çıkışının önlenmesi hem de yargıya taşınan davaların sayısının azaltılması veya idare lehine döndürülmesi bakımından vergi idaresince alınması gereken bazı önlemler söz konusudur. Bunlar; hangi uyuşmazlıkların yargı aşamasına götürülebileceği konusunda daha dikkatli olunması, mevzuata açıkça aykırı nitelikte idari işlemlerin yapılmaması, davaların tüm kanun yolları tükeninceye kadar sürdürülmesi, yeni yasal düzenlemelere yönelik açıklama gerektiren konularda idarenin gerekli düzenleyici işlemleri zamanında yapması gibi önlemlerdir. Yine, vergi uyuşmazlıklarının özellikle idari aşamada (barışçıl yollardan) çözümünde (uzlaşma müessesesindeki başarı gibi) diğer idari yolların da etkinleştirilmesine yönelik mükelleflerin bilgilendirilmesi veya ikna edilmesine ilişkin etkin önlemler alınması ve bu konudaki gerekli düzenlemelere gidilmesi, vergi idaresi personelinin hizmet içi eğitim ile güncel gelişmeleri izlemelerinin sağlanması ve personel kalitesinin artırılmasına çalışılması gerekmektedir.

Ayrıca, vergi uyuşmazlıklarında yalnız vergi idaresinin sorumlu tutulması doğru bir yaklaşım olmayıp bu konuda; vergi hukukunun diğer hukuk dallarında var olan ilkelerle desteklenmesi, bazı konularda yargı organlarının peşin hükümlü uygulamalarının önlenmesine özen gösterilmesi, vergi yargısında bilirkişi müessesesinden yararlanmada konunun uzmanı olan kişilerin atanması ve bu kişilerin yargıç konumuna getirilmeksizin işlem yapmaları sağlanmalıdır. İdarenin, yargı kararları çerçevesinde işlem tesis etmeye çalışması ancak bu kararların da mahkemeler ve daireler arasında olduğu gibi aynı daire içinde farklı yönlerde kararlar alınması gibi çelişkili durumların en az düzeye çekilmesine özen gösterilmelidir.

Kaynakça Kitaplar

Akdoğan, A. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 6. Baskı, Ankara, 2006.

Aksoy, Ş. *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.

Aksoy, Ş. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, 1994.

Bayraklı, H.H.Vergi Yargılama Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yay. 11, Afyon, 1998.

Bilici, N.Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, 18. Bası, Ankara, 2008.

Karakoç, Y.Genel Vergi Hukuku, Yetkin Kitabevi, 4. Baskı, Ankara, 2007.

Karakoç, Y. Vergi Yargılaması Hukuku, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995.

Kızılot, Ş.-D. Şenyüz- M. Taş- R. Dönmez, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yay., Ankara, 2006.

Mutluer, K.-Fazıl Tekin-Fethi Heper, Vergi Yargısı I, Türk Vergi Mevzuatı, 2. Fasikül, Ünite 26,Eskişehir, 1996.

Oktar, S. A. Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 4.Baskı, İstanbul, 2009.

Öncel, M. - Ahmet Kumrulu- Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 14. Bası, Ankara, 2007.

Pehlivan, O. Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon, 2008.

Sönmez, E.- Garip Ayaz, Vergi Yargısı, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.

Şener A. Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi, İşaret Yayınları, İstanbul, 1990.

Tosuner, M. - Zeynep Arıkan, Türk Vergi Yargısı, Neşa Ofset, İzmir, 2008.

Turhan, S. Vergi Teorisi ve Politikaları, Filiz Kitabevi, Ankara, 1998.

Dergiler

Armağan, R.“Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, S. 153, Ankara, Temmuz-Aralık 2007.

Karakoç, Y.“İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, S.168, Ağustos, 1995a.

Diğer Kaynaklar

Danıştay, <<http://www.danistay.gov.tr/mahkemeler.htm>>, 12/02/2009.

Dolun Galip, “ Mali Kaza”, Maliye Enstitüsü Konferansları, 12. Seri, 1966.

Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AİGMS/20080.htm>, 14/02/2009.

Isparta Şehir Portalı,

<http://www.otuziki.net/index.php?option=com_content&task=view&id=86&Itemid=1>,12/02/2009.

Isparta Valiliği,

<http://www.isparta.gov.tr/index3.php?goster=1&b1=1&b2=10>, 12/02/2009.

Kumrulu A., “Türkiye de Vergi Yargısının İşlevi Ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme”, II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (10-14 mayıs 1993), (İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri), Danıştay Yayınları, Ankara, 1993.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri,

<<http://www.gib.gov.tr/vergiistatistikleri>>, 09/11/2007.

Seviğ, V.“Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları”,

<<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=30625&query=UZLAŞMA>>, 13/02/2009.

Seviğ, V.<http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/07-11-2003.htm>>, 10.

Kasım. 2007.