T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

146084

VERGİ SORUNLARININ / UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI (AZERBAYCAN – TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI)

Vakhab VELİMAMEDOV

Danışman
Doç. Dr. Yusuf KARAKOÇ

146084

İZMİR - 2004

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans/ Doktora tezi olarak sunduğum "Vergi Sorunları/ Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları (Azerbaycan – Türkiye Karşılaştırması)" adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düzecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

11.02/2004

Vakhab VELİMAMEDOV

TUTANAK

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 07../01./04 tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisans Üstü Öğretim Yönetmeliği'nin 18.maddesine göre Kamu..Hukuku Anabilim/ Anasanat Dalı yüksek lisans öğrencisi Vakhab VELİMAMEDOV'un "Vergi Sorunları / Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları (Azerbaycan – Türkiye Karşılaştırması)" konulu tezi incelenmiş ve aday 28../4../2004 tarihinde, saat 13.30..'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 60... dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin ...bez amlı..... olduğuna oy ..çoluğu.. ile karar verildi.

BAŞKAN
Doç.Dr. Yusuf Karakoç

ÜYE
Yrd.Doç.Dr. Veltem K. Gürsel

ÜYE
Yrd.Doç.Dr. Muhammet Özekes.

YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ/PROJE VERİ FORMU

Tez/Proje No: Konu Kodu: Üniv. Kodu

- Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.

Tez/Proje Yazarının
Soyadı: Vakhab Adı: VELİMAMEDOV

Tezin/Projenin Türkçe Adı: VERGİ SORUNLARI/ UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI (AZERBAYCAN–TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI)

Tezin/Projenin Yabancı Dildeki Adı: TAX PROBLEMS/ SOLUTİONS FOR DİSPUTES (COMPARİNG AZERBAİJAN AND TURKİYE)

Tezin/Projenin Yapıldığı
Üniversitesi: D.E.Ü Enstitü: S.B.E Yıl: 2004

Diğer Kuruluşlar:

Tezin/Projenin Türü:

Yüksek Lisans: ■ Dili: TÜRKÇE

Doktora: ☐ Sayfa Sayısı: 208+XIV

Tıpta Uzmanlık: ☐ Referans Sayısı: 89

Sanatta Yeterlilik: ☐

Tez/Proje Danışmanlarının

Ünvanı: DOÇ. DR. Adı. Yusuf Soyadı: KARAKOÇ

Ünvanı: Adı. Soyadı

Türkçe Anahtar Kelimeler:
1- Vergi Sistemi
2- Azerbaycan Vergi Kanunu
3- Vergi Gelirleri
4- Vergileme
5- Vergi Sisteminin İdari Yapısı

İngilizce Anahtar Kelimeler:
1- Tax System
2- Azerbaijan Tax Code
3- Tax Revenue
4- Taxation
5-The Administative Stracture Of Tax System

Tarih: 11.02.2004
İmza:

Tezimin Erişim Sayfasında Yayınlanmasını İstiyorum Evet ☐ Hayır ■

ÖZET

İnsanlar bir toplumsal düzen içinde, karşılıklı etkileşim ve anlaşmaya dayalı yaşamlarını sürdürmek durumundadırlar. Toplumsal düzen içinde yaşayan insanlar ve bunların kurdukları kurumlar arasında bazı ilişkiler ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde devletin sosyal yönünün ağır basması, devleti bireylere karşı ekonomik, sosyal, kültürel, emniyet vs. türlerden yükümlülükler altına sokmaktadır. İşte bu yükümlülükleri yerine getirmek için devlet çarkının finansmana ihtiyacı olacaktır.

Aynı zamanda bu sosyal yapının bireyleri devletin sosyal fonksiyonlarını yerine getirmesi için bazı fedakarlıklar yapmak zorunda kalırlar. Bu karşılıklı etkileşim, devletin vergilendirme yetkilerine de dayanarak, kamu hizmetlerinin başlıca finansman kaynağı olan vergiler ortaya çıkar.

Bu vergilendirme sürecinde devletle, kişiler arasında bir takım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Vergi sorunları yasal bir zemine çerçevesinde idari aşamada ve /veya kuvvetler ayrılığı ilkesi gereği bağımsız yargıda (vergi yargısı) çözüme kavuşturulabilir.

Çalışmamızda, Azerbaycan ve Türkiye örnekleri karşılaştırılarak, Vergi Sorunlarının ve Uyuşmazlıkların İdari ve Yargısal Aşamada Çözüm Yollarını incelemeye çalışacağız.

Çalışmamızın birinci bölümünde Vergi Sorunlarının İdari Aşamada Çözüm Yollarını, ikinci bölümünde ise Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Mercilerdeki Çözüm Yollarını irdelemeye çalışacağız.

ABSTRACT

There is a certain social order of the society in which people live with mutual understanding and agreement. There is also certain relations between the institutions which are established by the members of the society.

State has social obligations in terms of economy, culture and security. In order to perform those obligations state needs financies.

Members of the society have to pay their share so that the state can perform its duties. Taxes are the main source of income for the state.

Some problems may arise between the state and the society during the taxation process. In accordance with the principal of separation of powers those problems are solued within institutions or in courts (tax courts).

In our study we try to examine the solutions for the tax problems by comparing examples from Turkey and Azerbaijan.

In the first part of our study we search for the solutions during administrative stage, whereas in the second part the solutions during legal process were exanined.

VERGİ SORUNLARI / UYUŞMALIKLARIN ÇÖZÜM YOLLARI
(AZERBAYCAN – TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI)

YEMİN METNİ	II
TUTANAK	III
Y.Ö.K DOKÜMANTASYON MERKEZİ TEZ FORMU	IV
ÖZET	V
ABSTRACT	VI
İÇİNDEKİLER	VII
KISALTMALAR	XV
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
VERGİ SORUNLARININ ÇÖZÜM YOLLARI	
I. GENEL ÇERÇEVE	3
II. VERGİ SORUNLARININ UZLAŞMA YOLUYLA ÇÖZÜMLENMESİ	8
A. Genel Açıklama	8
B. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	11
1. Genel Olarak	11
2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı	13
3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	14
a) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu	14
b) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması	14
4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmaya Davet	14
a) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi	14
b) Talep ve Dava Süresi	15
c) Uzlaşma Davetine Uyulmaması	16

5. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Yükümlüye Bildirilmesi 16
6. Uzlaşma Davetinin – Davetinin İncelenmesi 16
7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları 18
a) Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilememesi 18
b) Tarhiyattan Sonra Uzlaşma Yapılamayacak Haller 19
c) Ödeme Zamanı 19
C. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma 20
1. Genel Olarak 20
2. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı 20
a) Uzlaşma Konusu Yapılabilecek Vergi ve Cezalar 20
b) Uzlaşmaya Başvurulabilecek Durumlar 21
3. Uzlaşma Komisyonları 21
a) Genel Olarak 21
b) Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu, Toplanması ve Karar Yetersayısı 22
c) Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi 23
4. Uzlaşma Talebi ve İncelenmesi 24
a) Uzlaşma Talebinin Şekli 24
b) Uzlaşma Talebinin Süresi 25
c) Uzlaşma Talebinin İncelenmesi 26
5. Uzlaşmanın Sonuçları 28
a) Uzlaşma Talebinin Sonuçları 28
b) Uzlaşmanın Vaki Olmasının Sonuçları 29
c) Uzlaşmanın Vaki Olmamasının veya Vaki Olmamasını Sonuçları ve Yargı Yoluna Başvurma 30
d) Ödeme Zamanı 32
e) Uzlaşma ve Cezalarda İndirim 32
III. VERGİ SORUNLARININ HATA DÜZELTME YOLUYLA ÇÖZÜMLENMESİ 34
A. Genel Açıklama 34
B. Vergi Hatalarının Kapsamı 36

C. Vergi Hataları Türleri 40
1. Hesap Hataları 41
a) Genel Olarak 41
b) Vergi Matrahında Hata 41
aa) Matrah Hatası İle İlgili Belgeler 42
bb) Tahakkuk Fişi veya İhbarname İle Yapılan
Tarha Esas Alınan Belgelerin Dayanağı
Olan Kayıt ve Belgelerdeki Hatalar 43
aaa) Yükümlünün Defter ve Belgelerindeki Hatalar 43
bbb) Vergi İnceleme Raporunun Dayanağı
Olan Belgelerdeki Hatalar 44
ccc) Takdir Komisyonu Kararlarının Dayanağı
Bilgi ve Belgelerdeki Hata 44
c) Vergi Miktarında Hata 44
d) Verginin Mükerrer Olması 45
2. Vergilendirme Hataları 47
a) Genel Olarak 47
b) Yükümlünün Şahsında Hata 48
c) Yükümlülükte Hata 49
d) Verginin Konusunda Hata 50
e) Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata 52
D. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolunun Kapsamı
Dışında Kalan Konular 53
1. Genel Olarak 53
2. Vergi Hatası Sayılmayan Hukuki Uyuşmazlıklar 54
3. Yargı Kararına Konu Olmuş Hususlar 56
4. Ödeme Emrindeki Hatalar 57
E. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Vergi Hataları
Düzeltmeye Yetkili Organlar 58
1. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması 58
2. Vergi Hatalarını Düzeltmeye Yetkili Organlar 59
F. Düzelteme Yolları 60

1. Genel Olarak 60
2. Re'sen Düzeltme 60
3. Başvuru İle Düzeltme 63
a) Düzeltme Talebinde Bulunmaya Yetkili Olanlar 63
b) Düzeltme İsteminin Yapılışı 64
c) Düzeltme Talebinin İncelenmesi 65
aa) Düzeltmenin Yapılması 65
bb) Düzeltme Talebinin Reddedilmesi 66
G. Düzeltme Zamanaşımı 67
H. Vergi Hatalarının Yargı Yoluyla Düzeltilmesi 69
1. Doğrudan Dava Açılması 70
2. Re'sen Düzeltmeye Karşı Dava Açılması 71
3. Dava Açma Süresi İçinde Yapılan Düzeltme Talebinin Reddi Halinde Dava Açılması 71
4. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Hata Düzeltme Yoluna Başvurulması Halinde Dava Açılması 74
a) Şikayet Başvurusu 74
b) Şikayet Başvurusunun Reddi İşlemine Karşı Dava Açılması 76
VI. VERGİ SORUNLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI (AZERBAYCAN ÖRNEĞİ) 78
A. Genel Açıklama 78
B. Yükümlü (Sorumlu) Haklarının İdari Yollarla Kurulması 80

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLU (VERGİ YARGILAMASI)

I. GENEL ÇERÇEVE 87

II. VERGİ YARGILAMASININ BAĞIMSIZLIĞI SORUNU 88
A. Genel Açıklama 88
1. Vergi Uyuşmazlıklarını Adli Yargıda Çözümlenmesi 88

2. Vergi Uyuşmazlıklarını İdari Yargıda Çözümlenmesi 88
3. Vergi Uyuşmazlıklarını Bağımsız Vergi Mahkemelerinde Çözümlenmesi 89
III. VERGİ YARGILAMASINDA ÖRGÜTLENME 89
A. Genel Açıklama 89
B. İlk Derece Mahkemeleri 90
1. Türkiye Örneği (Vergi Mahkemeleri) 90
2. Azerbaycan Örneği (İktisat Mahkemesi) 91
C. Bölge İdare Mahkemeleri ve Üzt Mahkemeler 93
1. Türkiye Örneği (Bölge İdare Mahkemeleri) 93
2. Azerbaycan Örneği (İstinaf Mahkemeleri) 94
D. Danıştay (Yüksek Mahkeme) 95
1. Türkiye Örneği (Danıştay) 95
2. Azerbaycan Örneği (Yüksek Mahkeme) 95
IV. VERGİ YARGILAMASI USULÜ 97
A. Temel Mevzuat 97
B. Vergi Davasını Niteliği 98
1. Türkiye Örneği 98
2. Azerbaycan Örneği 99
C. Davanın Konusu 100
1. Türkiye Örneği 100
2. Azerbaycan Örneği 101
D. Davanın Tarafları 102
1. Genel Açıklama 102
2. Davacı 102
a) Türkiye Örneği 102
b) Azerbaycan Örneği 104
3. Davalı 105
a) Türkiye Örneği 105
b) Azerbaycan Örneği 106
4. Üçüncü Kişilerin Tarafların Yanında Yer Alması 106
a) Davaya Katılma 107

aa) Türkiye Örneği 107
bb) Azerbaycan Örneği 108
b) Davanın İhbarı 109
E. Görev ve Yetki 110
1. Görev 110
a) Türkiye Örneği 110
b) Azerbaycan Örneği 111
2. Yetki 113
a) Türkiye Örneği 113
b) Azerbaycan Örneği 113
F. Davanın Açılması 115
1. Türkiye Örneği 115
2. Azerbaycan Örneği 118
G. Dava Açma Süreleri 119
1. Dava Açma Süreleri ve Sürelerin Başlangıcı 121
a) Türkiye Örneği 121
b) Azerbaycan Örneği 124
2. Dava Açma Sürelerinin Hesaplanması 125
a) Türkiye Örneği 125
b) Azerbaycan Örneği 126
3. Dava Süresinin Sona Ermesinin Sonuçları 127
H. Vergi Davasının Görülmesi 127
1. Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme 127
a) Türkiye Örneği 127
b) Azerbaycan Örneği 129
2. İlk İnceleme Üzerine Verilecek Kararlar 132
3. Tebligat ve Cevap Verme 134
a) Türkiye Örneği 134
b) Azerbaycan Örneği 135
4. Duruşma 137
a) Türkiye Örneği 137
b) Azerbaycan Örneği 138

5. Dosyaların İncelenmesi 141
a) Türkiye Örneği 141
b) Azerbaycan Örneği 142
6. Davaların Karara Bağlanması 148
a) Türkiye Örneği 148
b) Azerbaycan Örneği 150
7. Dosyaların İşlemden Kaldırılması 153
8. Yürütmenin Durdurulması (İhtiyati Tedbir) 154
a) Türkiye Örneği 154
b) Azerbaycan Örneği 157
9. Vergi Davasının Sonuçları 161
a) Türkiye Örneği 161
b) Azerbaycan Örneği 163
V. VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA DELİL VE İSPAT 165
A. Genel Olarak 165
1. Türkiye Örneği 165
2. Azerbaycan Örneği 166
B. Delil 166
1. Genel Olarak 166
2. Delil Çeşitleri 168
a) Türkiye Örneği 168
b) Azerbaycan Örneği 170
3. Delillerin Tespiti 176
a) Türkiye Örneği 176
b) Azerbaycan Örneği 177
C. İspat 177
1. Genel Olarak 177
2. İspat Yükünün Paylaşımı 178
a) Türkiye Örneği 178
aa) İspat Yükünün Yükümlüde Olduğu Haller 179
bb) İspat Yükünün İdarede Olduğu Haller 179
b) Azerbaycan Örneği 180

VI. YARGI KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI 181
A. Genel Açıklama 181
B. Kanun Yolları 182
1. Olağan Kanun Yolları 182
a) İtiraz (İstinaf) 182
b) Temyiz 190
c) Kararın Düzeltilmesi 196
2. Olağanüstü Kanun Yolları 198
a) Kanun Yararına Bozma 198
b) Yargılamanın Yenilenmesi 199
C. Diğer Başvuru Yolları 201
SONUÇ
KAYNAKÇA

KISALTMALAR CETVELİ

AATUHK.	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AC.	Azerbaycan Cumhuriyeti
HUMK.	Azerbaycan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
AİHK .	Azerbaycan İnzibati Hatalar Kanunu
Any.	Anayasa
VK.	Azerbaycan Vergiler Kanunu
AVS.	Azerbaycan Vergi Sistemi
BDT.	Bağımsız Devletler Topluluğu
BİMK.	Bölge İdare Mahkemeleri Kanunu
Bkz/bkz.	Bakınız
C.	Cilt
D.	Daire
Dş.Der.	Danıştay Dergisi
Dş.	Danıştay
Dş.K.	Danıştay Kanunu
E.	Esas
İYUK .	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
m.	Madde
RG.	Resmi Gazete
S.	Sayı
s.	Sayfa
SSCB.	Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
TÖUzl.Yön.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
Uzl.Yön.	Uzlaşma Yönetmeliği
vb.	ve benzeri
vd.	ve devamı
VUK.	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Genel tanımlama ile uyuşmazlık, karşılıklı iki tarafın, bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları nedeniyle, düşülen anlaşmazlığı ifade etmektedir[1].

Vergi uyuşmazlığı genellikle, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil işlemlerinden ya da bunlara ilişkin uygulamalardan doğmaktadır. Bu uyuşmazlıklarda iki taraf vardır. Biri vergi alacaklısı olan vergi dairesi, diğeri de vergi borçlusu durumunda olan mükellef (yükümlü) ya da vergi sorumlusu veya ceza muhatabıdır[2].

Vergi sorunlarında/uyuşmazlığında, idare ile mükellefin ya da sorumlunun karşı karşıya geldiği konular, genellikle verginin alınmak ya da ödenmemek istenilmesi veya daha az tutarda ödenmek istenilmesinden doğmaktadır. İdare vergiyi almak, yükümlü ise az ödemek veya hiç ödememek istemektedir.

Bu aşamada tarafların önünde iki seçenek vardır. Bunlardan ilki, sorunu idari aşamada çözmek, ikincisi ise ihtilafı yargı (dava) konusu yapmaktır.

Vergi uyuşmazlığının dava konusu yapılmasının maliyet ve riskinin yüksek olması, sorunun idari aşamada tarafların karşılıklı anlaşma zemininde çözümlenmesini daha üstün ve yararlı bir çözüm yöntemi olarak karşımıza çıkarır.

Yükümlü ile vergi idaresi arasındaki sorunların idari yollarla çözümlenmesi her zaman mümkün olmamaktadır. Bu durumlarda, uyuşmazlığın çözümlenmesi için yargısal çözüm üstlenecek mekanizmaların devreye girmesi kaçınılmaz hale gelecektir. Böylece yargı organlarına intikal etmiş uyuşmazlık, bağımsız yargı organınca nihai çözüme kavuşturulmuş olacaktır.

Biz bu çalışmamızda "Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal

---

[1] **Kocahanoğlu**, s. 17.

[2] **Kızılot**, Vergi İhtilafları, s. 35.

Aşamada Çözüm Yollarını Türkiye ve Azerbaycan örneklerinin benzer ve farklı yönleriyle inceleyeceğiz.

Yukarıdaki hususları göz önünde bulundurarak, yapmış olduğumuz çalışmamızın birinci bölümünde Vergi Sorunlarının İdari Aşamada Çözüm Yollarını, ikinci bölümünde ise Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Mercilerdeki Çözüm Yollarını irdelemeye çalışacağız.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SORUNLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

I- GENEL ÇERÇEVE

Uyuşmazlık sözcüğü herhangi bir konuya taraf olanların o konuya ilişkin farklı düşünce ve tavırlara sahip olmasını, bir konunun veya ilişkinin tarafları arasında fikir birliğinin olmadığını ifade eder[3].

Vergi uyuşmazlıkları devlet ile vatandaşın vergi konusunda menfaatlerinin ters düştüğü nokta başlar. Daha sonra iki taraf bu uyuşmazlıkları çeşitli yollarla çözmeye çalışırlar. Toplum dinamik bir yapı olarak devamlı hareketlilik içerisindedir. Bu hareketlilik içerisinde toplumu oluşturan bireylerin kendi aralarında veya yine insanlar tarafından kurulan kurumlar arasında birtakım ilişkiler vardır.

Toplumsal ilişkiler her zaman bir düzen içinde ve hukuk kurallarının koyduğu ilkelere göre cereyan etmektedir. Bu kuralların çiğnendiği durumda bazı uyuşmazlıkların ortaya çıktığı görülmektedir. Hukuk düzeni bu uyuşmazlıklar çözebilmek için kurallar koymakta ve bu kuralları uygulanacak kurumlar ihdas etmektedir[4].

1995 yılı 12 Kasım'da yapılan halk oylamasıyla kabul edilip , aynı yılın 27 Kasım'ında yürürlüye giren Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasası'nın "vergiler ve devlete yapılan diğer ödemeler" başlığı taşıyan 73'ncü maddesi vergilerin anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Buna göre; 1) kanunla öngörülmüş vergileri ve devlete yapılacak diğer ödemeleri tam ve zamanında ödemek herkesin borcudur. 2) hiç kimse kanunla belirtilen esaslar olmadan ve kanunla belirtilmiş miktardan daha çok vergi ve diğer ödemeleri ödemeye mecbur edilemez.

---

[3] **Taş**, s. 4.
[4] **Kırbaş**, s. 179.

2000 yılı 11 Temmuzda kabul edilip 1 Ocak 2001 tarihinde yürürlülüğe giren "Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi'nin[5] "Vergi Anlayışı" başlıklı 11'nci maddesine göre, vergi; devletin ve belediyelerin faaliyetinin maliyesinin (giderlerinin) temini maksadıyla mükelleflerin (vergi ödeyicileri) mülkiyetinde olan paraların başkasınınkilaştırma şeklinde devlet bütçesine ve yerli bütçelere alınan mecburi, ferdi, karşılıksız ödenişlerdir.

Vergi uyuşmazlığı ise verginin taraflarının farklı düşünce ve davranışları dolayısıyla uygulamada karşılaşılan anlaşmazlığı ifade eder. İdarenin yaptığı bir düzenleyici işlemin hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle bir yükümlünün dava açması bir vergi uyuşmazlığıdır. Aynı biçimde, bir yükümlünün gerçekleştirdiği bir fiil dolayısıyla kendisine verilen cezayı haksız bularak girişimde bulunması da vergi uyuşmazlığının örneğini oluşturur[6]. Vergi uyuşmazlıklarında taraflardan birini devlet veya devlet tarafından kendisine vergi alma yetkisi verilmiş bir kamu tüzel kişisi, diğerini ise mükellefler veya vergi sorumluları teşkil eder. Vergi alacaklısı durumunda olan idare ile vergi borçlusu durumunda olan mükelleflerin çıkar çatışması vergi uyuşmazlıklarının kaynağını oluşturmaktadır. Vergi idaresi vergi hasılatını artırma, mükellefler de daha az vergi ödeme eğilimi içinde bulundukları sürece vergi anlaşmazlıklarının doğması vergi uygulamasının doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi idaresi ile vergi ödevlileri arasında vergi hukuku uygulamalarından kaynaklanan bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır[7]. Vergilendirme işleminin; yetki, konu ve sebep yönlerinden biri ile ya da bunlardan bir kaçının bulunması nedeniyle hukuka aykırı olması halinde, uyuşmazlık da ortaya çıkmış olur[8]. Bu sorunların giderilip vergi alacağının tahsil edilebilmesi için vergi hukukunda bazı çözüm yollarına yer verilmektedir. Uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna gidilmesine gerek kalmaksızın idarenin kendiliğinden ya da ilgililerin başvurması sonucu sorunların

---

[5] Türk Dil Kurumu'nun Türkçe Sözlük kitabında "mecelle"nin anlamları; 1) Kitap, 2) Fıkıh hükümleriyle bu konudaki türlü içtihadı bir araya getiren, Tanzimattan sonra hazırlanmış olan, yasa yerine kullanılan eserdir.

[6] **Taş**, s. 4.

[7] **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 169.

[8] **Kızılot**, Vergi İhtilafları, s. 37.

çözüme kavuşturulmasına " barışçı yollar" ya da "vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları" denilmektedir. Bu yollara barışçıl yollar denilmesinin sebebi, idare ile vergi ödevlisi arasındaki sorun bir uyuşmazlık konusu yapılmadan taraflar arasında sona erdirilmektedir[9]. Türk vergi hukukunda vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları olarak uzlaşma ve hata düzeltme kabul edilmektedir. Ancak bunlara cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslahın da dahil edilmesi mümkündür[10]. Türk vergi hukukunda idari çözüm yollarının iki temel özelliğinden söz edilmektedir. Birincisi, idari çözüm yollarına başvurmak ilgililer açısından zorunlu değildir. İkincisi, yükümlü ya da borçlu idari çözüm yollarına başvurup da kendisini tatmin eden bir sonuca ulaşamazsa, bu taktirde sorunun çözümü için, süre şartlarına uymak kaydıyla, yargısal yollara başvurabilmektedir[11].

Azerbaycan vergi hukukunda sorunlarının çözümlenmesi bakımından Türk vergi hukukundan farklı olarak vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları mümkün görünmemektedir. Azerbaycan Vergi Mecellesi'nin kanun tekniği açısından da farklılık arz etmektedir. Kanun vergileme ve vergi sistemine ilişkin düzenlemeleri sınırlı sayıdaki istisnai haller dışında tek çatı altında toplamıştır.

Konunun daha iyi anlaşılabilirliğini sağlamak, mukayese süjeleri arasındaki farklılığı göstermek için, çağdaş vergi hukukunun Azerbaycan'da izlediği süreci tarihi boyutlarına kısaca değinmekle ulaşılan noktayı ve uygulanan vergi sistemi hakkında genel bazı hatları belirtmekte yarar görüyoruz.

Azerbaycan'da çağdaş vergiler içeren vergi sisteminin gelişim sürecini incelediğimizde, bu sürecin Azerbaycan'ın bağımsız bir devlet statüsü kazandığı 1991 yılından itibaren başladığını görürüz. Bu dönemden önce Azerbaycan 70 yıllık bir dönem boyunca SSCB'nin 15 cumhuriyetinden biri olarak tek devlet çatısı altında varlığını sürdürmüştür. Dolayısıyla, bu dönemde Azerbaycan'da bağımsız bir vergi sisteminin varlığından bahsetmek imkansızdır. Eski SSCB'nin vergi sistemi ise, kendine özgü devletleştirilmiş, kollektivist ekonomik ve sosyal yapı doğrultusunda

[9] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 169-170.
[10] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 350.
[11] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 170.

oluşturulmuş ve çağdaş vergi sistemlerinden oldukça farklı bir yapıya sahiptir.

Tamamen devletleştirilmiş bir ekonomide devletin kişilerden vergi almasının bir anlamı yoktur; çünkü bu ekonomide kişilerin gelirleri devletin harcamaları, kişilerin harcamaları ise devletin gelirleridir. Bu nedenle bu tür ekonomilerde mühim olan devletin ürettiği mal ve hizmetlerin fiyatının tespitidir. Devlet ürettiği mal ve hizmetlere tespit ettiği fiyatlar maliyetlerin üzerinde tutulunca aradaki farkla devlet cihazının bütün giderleri karşılanabildiği gibi yeni yatırımlar da yapabilir. Sosyalist ekonomilerde fiyat tespitleri kapitalist ekonomilerdeki vergilerin, harçların, parafiskal gelirlerin yerini alır[12].

Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla bağımsız bir devlet olan Azerbaycan'da politik, ekonomik ve sosyal yapıda gerçekleştirilen reformlarla eş zamanda çağdaş vergi sisteminden oldukça farklı olan eski vergi sisteminin değiştirilmesi süreci de başlamış oldu. Kollektivist ekonomik düzenden piyasa ekonomik düzenine geçen Azerbaycan'da aradan geçen on iki yıllık bir dönemde çağdaş vergi sistemi oluşturma yönünde ekonomik ve sosyal yapının gereksinimleri doğrultusunda çalışmalar yapılmış ve günümüzde de devam etmektedir. Artık kurumlar, gelir, katma değer ve gümrük vergileri gibi günümüz vergi sistemlerinde yer alan vergiler Azerbaycan'da da uygulanmaktadır. Son olarak, yukarıda tarihçesini de verdiğimiz üzere, Azerbaycan Vergi Kanunu (Mecelle) ile Azerbaycan'da uygulanan, uygulanacak olan vergilere ve usule ilişkin düzenlemeler getirmiş ve bu kanun 01.01.2001 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Azerbaycan Vergi Kanunu vergi sistemine çok yönlü değişiklikler ve yeni uygulamalar getirmiştir. Kanunun 3'ncü maddesinde vergilemenin temel ilkeleri; kanunililik, genellik, eşitlik, adaletlilik ve iktisadilik ilkeleri doğrultusunda yapılması ve vergileme yapılırken bunun anayasaya ve diğer kanunlara uyması gerektiği hususları belirtilmiştir. Kanunun 4'ncü maddesinde ise uygulanacak vergilere ilişkin bilgiler verilmektedir. Buna göre Azerbaycan'da aşağıdaki vergiler uygulanmaktadır:

---

[12] **Türk,** s. 205.

- devlet vergileri,
- özerk cumhuriyet vergileri (Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti)
- yerel vergiler (belediyeler)

Devlet vergileri ülkenin genelinde aynı oranda ve aynı şekilde uygulanan ve devlet bütçesine aktarılan gerçek kişilerin gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, aksiz vergisi (özel tüketim vergisi), tüzel kişilerin emlak ve toprak vergileri, yol vergisi, maden vergisi ve basit sistem üzere vergiden oluşmaktadır.

Özerk cumhuriyet vergileri, Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'nde alınan yol vergisi istisna olmakla devlet vergilerinden oluşmaktadır.

Yerel vergiler bu kanunla belirlenen, belediye kanunlarına göre uygulanan ve belediye sınırları içinde alınan vergilerdir. Bu vergilere gerçek kişilerin emlak ve toprak vergileri, yerel önem taşıyan inşaat malzemeleri üzere maden vergisi ve belediye mülkiyetinde olan kurumların kurumlar vergisi dahildir.

Ayrıca, bu kanunla düzenlenen münasebetler (şümulü) kapsamı başlığını taşıyan birinci maddesine göre; Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi Azerbaycan Cumhuriyeti'nde vergi sistemini, vergilendirmenin umumi esaslarını, vergilerin muayyen edilmesi, ödenilmesi ve toplanması kaidelerini, mükelleflerin ve devlet vergi organlarının, vergi ilişkisinin diğer iştirakçilerinin vergi tutma konuları ile bağlı hak ve vazifelerini, vergi denetiminin metotlarını, vergi kanunlarına aykırılıktan dolayı sorumluluğu, devlet vergi organlarının ve onların görevlilerinin hareketlerinden (hareketsizliğinden) şikayet edilmeleri kurallarını düzenler. Bu kanun ile Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti ve belediyelerde vergilendirmenin genel esasları ve vergiler belirtilir.

II- VERGİ SORUNLARININ UZLAŞMA YOLUYLA ÇÖZÜMLENMESİ

A. Genel Açıklama

Vergi ihtilaflarında bir tarafta aktif vergi süjesi devlet veya kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş bulunan kamu kuruluşları, diğer tarafta ise pasif vergi süjesi dediğimiz, vergi mükellefi veya sorumlusu bulunmaktadır. Verginin yapısı gereği, tarafların menfaati birbirine ters düşmektedir. Asrımızda verginin önem kazanması, vergi kanunlarının sayısının artması, hele bu kanunları değil mükellef, vergi memurlarının dahi anlamakta zorluk çekmesi, vergi uygulamasında uyuşmazlıkların artmasına neden olmuştur. Aynı zamanda sosyal hukuk devletinin gelişmesi, kamu harcamalarının artmasına neden olmuş ve devletin ekonomik hayatta aktif rol alması, daha fazla vergi alınmasını zorunlu hale getirmiş bulunmaktadır. Günümüzde vergilerin beyan esasına göre tarh işlemlerinin yapılması da vergi idaresinin kontrollerinin artmasına ve netice olarak taraflar arasında vergi uyuşmazlıklarının çoğalmasına neden olduğunu görüyoruz[13].

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yeri yargı organları olması gerekirken; vergi ihtilaflarının yargı organlarında çözümlenmesinin uzun zaman alması, birtakım formaliteleri gerektirmesi, tarafların zaman ve emek kaybına uğrayacakları, bütün vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına intikal ettirilmeleri sonucu, vergi yargısının ağır bir yük altında kalmasına ve çalışamaz hale gelmesine neden olacağı ve kendisine düşecek ve kendisinden beklenen işlevleri yerine getiremez hale gelecektir ki, bu da vergi sisteminin tamamen sarsılmasına neden olabilecektir[14].

İdare ile vergi mükellefi veya sorumlusunun devamlı uyuşmazlık içinde olmaları, vergi sisteminin yerleşmesi ve gelişmesine mani olacak, mükelleflerin tepkilerine neden olacak ve sosyal bunalımları beraberinde getirecektir.

Gelişmiş batı ülkelerinde yukarıda açıkladığımız sakıncaları önlemek için

---

[13] **Aksoy**, s. 108.
[14] **Aliefendioğlu**, Vergide Uzlaşma, s. 3.

vergide uzlaşma müessesesini çok geniş bir şekilde uygulamakta olduklarını, vergi ihtilafların çok önemli bir kısmını yargı organlarına gitmeden, önce idari aşamada uzlaşma yoluyla çözmeye özen gösterdikleri, bir uzlaşma sağlanamaması durumunda yargı organlarına gidilmesine müsaade edildiği görülmektedir[15].

Uzlaşma, vergi idaresi tarafından ikmalen ya da re'sen tarh edilen vergilerle, bunlar bağlı vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların vergi yargısı organlarına götürülmeden idare ile mükellef arasında barışçıl yollarla çözümlenmesine denir. Bu niteliğiyle uzlaşma, idare ile yükümlü arasındaki soruna son veren bir tür idari sözleşme olarak nitelendirilmektedir[16]. Uzlaşmada, idarenin üstünlüğü prensibi söz konusu olmaksızın, idare ile mükellef veya vergi sorumlusu arasında pazarlık süreci sonucu, bir kısım vergi ve ceza alacağından vazgeçilmesi yönüyle bir ödün kurumudur[17].

Başka bir tanımda; idarenin almak istediği vergi cezanın bir kısmından vazgeçmesi, mükellefin ise uyuşmazlığı bir an önce çözüme ulaştırması yönünden, belirli bir miktar ödemede bulunmaya yanaşmasıyla gerçekleşen, yani idarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalogla uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma yoluyla kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırmasına "vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi" denmektedir[18].

Vergi idaresi ile mükellef veya vergi sorumlusu arasındaki uyuşmazlıkların uzlaşma yoluyla çözümlenmesinin getirdiği kolaylıkları ayrı ayrı değerlendirmek faydalı olacaktır.

Vergi idaresi açısından;

- En önemli sonuç, uyuşmazlığın sona ermesidir. Bu hem idare yönünden vergi ve cezaların tahsilini kolaylaştırır, hem de mükellef için vergi ve

---

[15] **Aksoy,** s. 108.
[16] Bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 171; **Kaneti,** s, 263; **Aliefendioğlu,** Vergide Uzlaşma, s. 3.
[17] **Aliefendioğlu,** Vergide Uzlaşma, s. 3.
[18] **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 50.

cezaların ödenmesi açısından avantajdır.

- Vergi alacağının tahsilinin gecikmesi ve değişik vergi yargısı kararlarıyla bu alacağın değer kaybına uğraması ve ya şüpheli hale gelmesi önlenecektir.
- Dava savunma ve yürütme masrafları ve harcayacağı zamanı önleyecektir.

Mükellef veya vergi sorumlusu açısından;

- Uyuşmazlığın çözümlenmesinde haklarını savunurken vekil tutma, çeşitli vergi yargı organlarında uğraşmak zorluklardan kurtulabileceği gibi, aynı zamanda psikolojik olarak borçlu olmanın baskısını kısa sürede üstünden atma olanağına kavuşmuş olacaktır[19].
- Ayrıca, idare mükellef ilişkilerinde karşılıklı iyi niyet ve güven iyi ilişkileri beraberinde getirir.

Ancak, uzlaşmanın yukarıda açıklanan yararları yanında, hukuk teorisi açısından tartışmalı bazı yönlerinin bulunduğu unutulmamalıdır[20]. Verginin kanuniliği ilkesi ile çelişmesi[21], diğer bir ifadeyle kanunla konulan hükümlerinin, ancak kanunla kaldırılabilmesi gerekirken, anlaşma yoluyla kaldırılması ve verginin noksan alınması vergide adalet ve eşitlik[22] ilkeleri ile mali güce göre vergi alınmasını ihlal ettiği, hatta vergi tahsilatının gecikmesine neden olduğu ileri sürülmektedir[23].

Fakat, hemen ifade etmek gerekiyor ki, teorik sakıncalarına rağmen, vergi alacağının bir an önce alınmasını sağlayan, vergi uygulamasına hız kazandıran ve

---

[19] **Aksoy,** s. 109-110.
[20] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 170-171.
[21] "Vergiyi doğuran olay ile doğan ve tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin feragati de bu ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı düşmektedir. Başka bir deyişle, vergi konusunda ilke olarak idareye taktir yetkisi tanınmamaktadır. Her ne kadar uzlaşma yoluna gidilmesi imkanını kanun sağlıyorsa da bu durum, yapılan teorik tartışmayı anlamsız kılmamaktadır". (**Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 171).
[22] "Kanun önünde her bakımdan aynı durumda olan iki yükümlüden birinin uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödemesi veya her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birisinin uzlaşamaması durumunda da eşitlik ilkesinden ciddi bir şekilde uzaklaşılmaktadır." (**Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 170-171).
[23] **Aksoy,** s. 110.

iyileştiren özelliği, uzlaşma kurumunun, vergi uygulamasında önemli bir yer tutmasının yararlı olacağı gerçeği de dikkate alınmalıdır.

Uzlaşma, Almanya'dan esinlenerek Türk vergi hukukuna 1963 yılında dahil edilmiştir. Uzlaşmaya benzer ya da yakın kurumlar yabancı hukuk sistemlerinde[24] de anlaşma, görüşme, ön anlaşma gibi adlarla uygulanmaktadır. Türk vergi sisteminde yer alan uzlaşma kurumu, iki aşamada söz konusu olmaktadır. Bunlardan birincisi, vergi incelemelerine dayanarak tarh edilecek vergi, resim ve harçlar için henüz tarhiyat yapılmadan başvurulabilecek uzlaşmadır. İkincisi ise, vergi, resim ve harçların re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilmesinden sonra başvurulacak olan uzlaşmadır. Birincisine, " Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", ikincisine ise, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma" denilmektedir. Uzlaşma kurumu, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-12'nci maddelerinde düzenlenmekteydi. Bu maddelerin bir kısmı 4369 sayılı Kanunla yürürlülükten kaldırılmış, uzlaşma müessesesinde önemli değişiklikler yapılmıştır[25].

Bu değişiklikler; uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda kısmi uzlaşmaya olanak sağlanması[26], dava açma süresine kadar idarenin son önerisinin kabul edilebileceği[27], uzlaşma görüşmelerine meslek odalarından temsilcilerin katılabileceği gibi konulardır.

B. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

1. Genel Olarak

3239 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ile ilgili hükümlerine "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" başlığıyla yeni ek 11. madde eklenmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma yoluyla, tarh edilecek vergi üzerinde anlaşma imkanı doğmuştur. 03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği"nde tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir[28].

---

[24] Başka ülkelerdeki uzlaşma kurumu hakkında bkz. **Aksoy,** s. 110-116.
[25] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 350-351.
[26] **Özyer ,** s. 60-61; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 235.
[27] **Altındağ,** s. 69-70; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 238.
[28] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 352.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalara ilişkin tarhiyatın yapılması aşamasından önceki aşamada, yani vergi incelemesi aşamasında, idare ile yükümlü veya ceza muhatabı arasında uzlaşılmasıdır[29].

Tarhiyat öncesi uzlaşmayla ilgili yasal ve idari düzenlemelerde, uzlaşabilme koşulları konusunda bir sınırlama getirilmemiştir. Uzlaşma talebinde bulunan vergi yükümlüsü, bu talebine dayanak olarak herhangi bir madde ya da hukuka aykırılık nedeni göstermek zorunda değildir. İdare de uzlaşma talebini kabul için bir takım maddi ve hukuki nedenlerin gerçekleşmiş olması koşuluna bağlı değildir. Bu açıdan tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, belli bir gerekçeye bağlılık zorunluluğu olan tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak, tam bir serbestlik ve pazarlık ortamı içinde uygulanabilmektedir[30].

Vergi Usul Kanunu Ek 1'nci maddesine dayanarak tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasının nedenlerini sınırlandırarak aşağıdaki şekilde açıklamaya çalışılmaktadır;

- Tarhiyatta VUK'un 116, 117 ve 118'nci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- Tarhiyatta VUK'un 369'ncu maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddi edilmesi,
- Vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin, mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine, gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia edilmesi,
- Müphem, yoruma açık bulunan hususlarda mükelleflerin ve cezaya muhatap olanların yanılmış bulunmaları,
- Tarhiyatı veya ceza kesmeyi gerektirecek sebeplerin; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından, bezer hadiselerde başka yönde mütalaa edilmiş bulunması[31].

---

[29] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 352; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 244.
[30] **Candan,** s. 46.
[31] 1999 Vergi Rehberi, Capital, s.116 ve VUK Ek Md.1; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 243-244; **Aksoy,** s. 118.

Yukarıda sayılan bütün hususlar, kasıt unsuru bulunmayan hallerdir. Halbuki, Maliye Bakanlığı uygulamada, kasıt unsuru taşımayan her türlü tarhiyatı uzlaşma konusu yaptığı gibi, kasıt unsuru taşıyan her türlü vergi tarhiyatı ve ceza uygulamalarını da, uzlaşma konusu içinde mütalaa etmektedir[32].

Uygulamada, mükelleflerin bu sebeplerden birine dayanıp dayanmadığı üzerinde fazla durulmamakta ve zımnen birinci nedenin var olduğu varsayılarak uzlaşma talepleri kabul edilmektedir. Bu durumun kanun hükümlerinin yok sayılması kabul edilerek eleştirildiği görülmektedir[33].

2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat öncesi uzlaşma konusuna vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı olarak kesilecek vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Ancak VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı (kaçakçılık suçları) fiilerle vergi kaybına yol açılması halinde kesilecek cezalar için uzlaşma yoluna gitmek mümkün değildir (VUK. Ek.m.11/I;TÖUzl. Yön.m.2).

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarh öncesi uzlaşma yönetmeliğinin kapsamına girebilmesi için, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yetkili inceleme elemanları tarafından ve incelemeye dayanarak kesilmesi gerekir. İnceleme elemanlarının vergi incelemeleri dışında yaptıkları yoklamalara dayanarak kestikleri usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarh öncesi uzlaşmanın kapsamına girmemektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu durum hakkında dava açılamamakta ve hiçbir mercie şikayette bulunamamaktadır. Ayrıca, uzlaşılan vergi tutarı üzerinden, VUK'nun 112'nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanması yoluna gidilmektedir[34].

---

[32] **Aksoy,** s. 118.
[33] **Korkusuz,** s. 74 vd.
[34] **Akdoğan,** s. 71; **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 355.

3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

a) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarını Oluşumu

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi yapıldıktan sonra merkezi veya mahalli inceleme elemanlarının bağlı olduğu denetim kurulunca oluşturulacak uzlaşma komisyonlarınca yapılmaktadır (TÖUzl. Yön.m.5-7).

b) Uzlaşma Komisyonunun Toplanması

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, davet yazısında belirtilen gün ve saatte üyelerinin tamamının katılması ile toplanmakta ve çoğunlukla karar vermektedir. Uzlaşma günü bildirildikten sonra yükümlünün mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek yükümlüye bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir (TÖUzl. Yön.m.14).

4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi ve Uzlaşmaya Davet

a) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi

Tarhiyat öncesi uzlaşma için, nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanılarak vekil vasıtasıyla ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurulması şarttır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi, tarhiyat öncesi uzlaşmada da vekilin avukat olması şart değildir; sadece noterden alınmış bir vekaletnamenin tam yetkili bir şekilde olması yeterli bulunmaktadır[35]. Bu başvuruyu, tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların yasal temsilcileri yapmalıdır. İnceleme tutanağında uzlaşma talebinin yer alması ilgili merciye yazılı başvuru yerine geçmektedir (TÖUzl. Yön.m.8).

---

[35] **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 250; **Aksoy,** s. 121-122.

b) Talep ve Davet Süresi

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, yükümlünün incelemelerin bilgisi dahilinde veya bilgisi dışında olmalarına göre uzlaşma talebinde bulunma süreleri farklılıklar arz etmektedir.

Nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler (TÖUzl. Yön.m.9). Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir (TÖUzl. Yön.m.11).

Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, mükellefin inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilmek hakkı vardır. Şu kadar ki, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez (TÖUzl. Yön.m.9).

İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, mükellefin inceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerine göre yapılacak uzlaşmaya davet yazılarında uzlaşma günü de mükellefe bildirilmelidir (TÖUzl. Yön.m.10).

c) Uzlaşma Davetine Uyulmaması

Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Bu maddenin uygulanmasında posta ile veya memur vasıtasıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi, tebliğ edilememeyi ifade eder. Uygulamada zaman ve yazışmalardan tasarruf sağlamak amacıyla tebliğ işlemleri çoğunlukla inceleme elamanlarınca yapılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreterya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirirse; bu durumda mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir (TÖUzl. Yön.m.12).

5. Tarh Edilecek Verginin Uzlaşma Komisyonuna ve Yükümlüye Bildirilmesi

Yapılan incelemeler sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı, inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az on beş gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirilmesi şarttır. Uzlaşma gününün 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde inceleme raporu bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilmelidir. Gerektiğinde bu inceleme raporu, ön rapor şeklinde de düzenlenebilir. Uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için, inceleme elemanının, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır. Aksi durumda yani; inceleme raporu ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz (TÖUzl. Yön.m.13).

6. Uzlaşma Talebinin - Davetinin İncelenmesi

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit

eder. Bu tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imza olunur. Bu tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir. Bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir (TÖUzl. Yön.m.15/1). Uzlaşma tutanağında;

a) Mükellefin adı soyadı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,

b) İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi tutarları,

c) Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı,

d) Uzlaşılan vergi için Kanunun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası hesaplanacağı (uzlaşılan ceza miktarı),

e) İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı,

gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde (mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazı kayıtla imzalamak istemesi halinde de uzlaşma sağlanamamış sayılır) komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile inceleme elemanına komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örnek de inceleme elemanına tevdi edilir (TÖUzl. Yön.m.15/2).

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulması, ancak mükellefin dışında gelişen nedenlerle, uzlaşma görüşmesinin gerçekleşememesi durumunda, uzlaşmanın sağlanamadığı gerekçesiyle, cezalı tarhiyat yapılamaz[36].

Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde, inceleme elemanı bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme

[36] Dş. 11. D., 03.11.1997 gün ve E. 1997/2479, K. 1997/3729, (**Kızılot**, Özelgeler, s. 1063-1064).

raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Vergi dairesine gönderilecek rapora, uzlaşma tutanağının bir örneği eklenir (TÖUzl. Yön.m.15/3).

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi miktarı belirtilmesi gerekir . Kısmi uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir (TÖUzl. Yön.m.15/5-6).

Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır. Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle başvuru tarihi itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir (TÖUzl. Yön.m.15/7-8). Yukarıda belirtilen işlemler, nezdinde inceleme yapılan mükellefin resmi vekili tarafından da yapılabilir.

7. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları

a) Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilememesi

Uzlaşma Komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamaz ve hiçbir merciye şikayette bulunulamaz. Mükellefler bu Yönetmelik uyarınca, üzerinde uzlaşılan vergi miktarına göre düzeltilen ceza hakkında Kanunun 376'ncı maddesi hükümlerinin (ceza indirimi) kendilerine uygulanmasını talep edemezler (TÖUzl. Yön.m.16; VUK.Ek.m.9).

b) Tarhiyattan Sonra Uzlaşma Yapılamayacak Haller

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler verginin tarhından sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler (VUK.Ek.m.11;TÖUzl. Yön.m.17). Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamamış olması halinde, uzlaşma temin edilemediğine ilişkin tutanak düzenlenir. Bu taktirde, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesine ilişkin ihbarnamenin yükümlüye tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açılabilir veya cezalarda indirimden yararlanılabilir[37]. Ancak, tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilmemiş veya uzlaşma görüşmesinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde, yükümlüler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler (VUK.Ek.m.11/3).

c) Ödeme Zamanı

Uzlaşma konusu yapılan vergide uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise, ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir (VUK.Ek.m.8/1;TÖUzl. Yön.m.18).

Uzlaşılan vergi ve/veya ceza ödenmezse, uzlaşma geçerliliğini korumakla birlikte, vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına ilişkin tahsil yoluna gidilir (AATUHK.m.51,54 vd).

---

[37] "Bazı mükellefler, tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliği üzerine, 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açma yoluna gitmektedir. Bu doğru değildir. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğini beklemeleri ve bu tebligat üzerine dava açmaları gerekmektedir. Ancak, tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın tebliği üzerine, 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılması halinde de, davanın vergi mahkemesinde incelenmesine engel bir durum yoktur." Dş. 11. D., 12.05.1998 gün ve E. 1997/1060, K. 1998/1681; Dş. 4. D., 17.02.1998 gün ve E. 1997/1131, K. 1997/567, (**Kızılot,** Özelgeler, s. 1064 ve 1073).

C. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

1. Genel Olarak

"Tarhiyat Sonrası Uzlaşma"nın usul ve esasları VUK'un Ek.1-10'uncu maddelerinde belirtilmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra, ortaya çıkan sorunların yargı yoluna başvurulmaksızın taraflar arasında bir anlaşmaya varılmak suretiyle çözüme kavuşturulmasıdır[38].

2. Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

a) Uzlaşma Konusu Yapılabilecek Vergi ve Cezalar

VUK'un Ek 1'inci maddesine göre, uzlaşma konusu yapılacak hususlar, kaçakçılık suçları ile ilgili vergiler ve buna bağlı mali cezalar hariç olmak üzere re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler ile buna ilişkin vergi ziyaı cezalarıdır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile VUK'un 344.madesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşmanın kapsamı dışındadır.

Vergi Usul Kanunu, bu kanunun kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidileceğini saptama yetkisini Maliye Bakanlığı'na vermiştir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için aynı yetki İçişleri Bakanlığına verilmektedir. Maliye Bakanlığı bu yetkiyi "Uzlaşma Yönetmeliği"[39] ve "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" ile kullanmaktadır. Uzlaşma Yönetmeliğinin kapsamına ikmalen, resen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar girer. Usulsüzlük, özel usulsüzlük cezaları ile VUK'un 344/3'üncü maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezada uzlaşma kapsamı dışında kalmaktadır

---

[38] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 356; Bkz. **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 265; **Özbalcı,** Usul, s. 895; **Akdoğan,** s. 68.

[39] 03.02.1999 tarih ve 23600 Sayılı Resmi Gazete yayınlanmıştır. Yönetmeliğe 24.08.1999 tarih ve 23769 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelikle değişiklikler yapılmıştır.

b) Uzlaşmaya Başvurulabilecek Durumlar

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'nci maddesinde uzlaşmaya başvurulabilecek durumlar belirtilmiştir. Bu düzenlemeye göre;[40]

- Tarhiyatta, bu kanunun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- Tarhiyatta, bu kanunun 369'uncu maddesinde yazılı şekillerde yanılma halinin mevcut olduğunun mükellef veya ceza muhatabı tarafından iddia edilmesi,
- Vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilin işlenmesinin; mükellef veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edememekten ileri geldiğinin iddia olunması,
- Tarhiyatı veya ceza kesmeyi gerektiren sebeplerin; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ile Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından, mümasil (benzer) hadiselerde başka yönden mütalaa edilmiş (görüş farklılıkları) bulunması, hallerinden biri ya da birkaçının söz konusu olduğu tarh işlemi hakkında uzlaşma yoluna başvurulabilir.

Kanun hükmü sınırlı olmakla birlikte, vergi idaresi, kanun hükümlerini geniş yorumlayarak, VUK.Ek.1'inci maddesindeki nedenlerle sınırlı olmaksızın uzlaşmayı uygulamaktadır[41].

3. Uzlaşma Komisyonları

a) Genel Olarak

Uzlaşma, vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında doğmuş ya da doğacak sorunların pazarlık sonucu anlaşmaları suretiyle çözümlenmesidir. Bu anlaşmanın yapılmasında uzlaşma komisyonlarının işlevi, vergi dairesi adına hareket etmekten ibarettir. Taktir komisyonları, vergi idaresinin ve vergi yükümlüsünün temsilcilerinin

---

[40] Geniş bilgi için bkz. **Aksoy**, s. 130-133.
[41] **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 358.

katılımıyla oluşan hakem kuruluşlar olduğu halde, uzlaşma komisyonları taraf durumda olmaları hukuki niteliklerinin farklılığından ileri gelir. Vergi yükümlüsü veya temsilcisi, uzlaşma komisyonun üyesi olmadığı gibi, komisyonda yükümlü kesimini temsil eden üye de yoktur. Kısacası, yükümlü veya temsilci, uzlaşma komisyonun dışında ve onun karşısındadır[42].

Yükümlünün, görüşmelerde bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci bulundurması ve bunların uzlaşma komisyonunda görüşlerini açıklaması, uzlaşma komisyonlarının vergi idaresini temsil eden kuruluş olma niteliğini ortadan kaldırmaz. Çünkü, bu kişilerin işlevi sadece görüşlerini açıklamaktır. Uzlaşma ile ilgili tutanakları imzalamamaktadırlar[43].

b) Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu, Toplanma ve Karar Yeter Sayısı

Yukarıda da açıklandığı üzere, yükümlü ile idare arasında yapılacak uzlaşmada pazarlığı, idare tarafından "Uzlaşma Komisyonları" yürütmektedir. Uzlaşma Komisyonlarının oluşumu, toplanma ve karar alma mekanizması Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6.maddesinde belirtilmiştir. Yasama erki kamu gelirinin türü, miktarı, il veya ilçede kurulu bulunması ve kurulu bulunduğu yerde bağımsız vergi dairesi olup olmamasına göre değişik komisyonlar kurulabileceğini öngörmüştür[44].

Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik il ve ilçe uzlaşma komisyonları (yerel uzlaşma komisyonları) ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurulur. Vergi dairesi başkanlıkları, ilçe ve il düzeyindeki komisyonlar yerel komisyonlardır.

- İl Uzlaşma Komisyonu: Defterdarın veya tevkil edeceği kişinin başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.

- İlçe Uzlaşma Komisyonu: Bağımsız vergi dairesi bulunan ilçelerde,

---

[42] **Candan,** s. 261-262.
[43] **Candan,** s. 262.
[44] **Kırbaş,** s. 202; **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 359.

vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve şeften oluşacaktır. Müdür yardımcısı veya şef bulunmaması halinde komisyonda, bunların yerine görev yapanlar üye olurlar. Bağlı vergi dairelerinde komisyon malmüdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşmaktadır. Gelir şefi bulunmaması halinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur.

- Vergi Dairesi Başkanlıklarında Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanının başkanlığında vergi müdürü ve müdür yardımcısından oluşmaktadır.

- Merkezi Uzlaşma Komisyonu: Mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Maliye Bakanlığı Müsteşarı'nın başkanlığında, Genel Müdürlüğün bağlı olduğu Müsteşar Yardımcısı ve Gelirler Genel Müdürü'nden oluşur.

İl özel idarelerinin bütçesine giren vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma komisyonları illerde özel saymanlık müdürünün, yoksa gelir memurunun, ilçelerde, özel saymanlık gelir memurunun başkanlığında, illerde valiler, ilçelerde kaymakamlarca seçilecek iki üye; belediye bütçesine giren vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma komisyonları ise, belediye başkanlarının başkanlığında encümenlerce seçilecek iki üyeden belediye başkalığında kurulmaktadır[45].

Bu komisyonlar üyelerinin tamamının katılmasıyla toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, bunlara vekalet edenler komisyonda görev yaparlar (Uzl.Yön.m.6).

c) Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi

Uzlaşma komisyonlarının yetkisi, konu, yer ve miktar itibariyle sınırlıdır. Uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşma konusu edilebilecekleri ilgili bakanlıkça

[45] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 359-360; **Kırbaş,** s. 172.

belirlenen vergiler bakımından sınırlıdır. Mahalli uzlaşma komisyonlarının yer itibariyle uzlaşma yapma yetkisi belirli bir coğrafi alanla sınırlıdır. Merkezi uzlaşma komisyonu yer itibariyle yetki alanı adından da anlaşılacağı üzere bütün Türkiye'dir[46].

Vergi Usul Kanununun değişik Ek 1'inci maddesi ile bu Kanunun kapsamına giren ve ikmalen, resen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Bakanlık (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı) yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı'na tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları genel tebliğler ile belirlenir (Uzl.Yön.m.5).

Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek miktar, ilgili uzlaşma komisyonunun uzlaşabileceği vergi, resim ve harç miktarının sınırını oluşturmaktadır. Uzlaşılabilecek en çok vergi ziyaı cezasının miktarını belirleme yetkisi maliye Bakanlığına verilmediğinden, her uzlaşma komisyonu ceza hakkında bir miktar sınırlaması olmaksızın uzlaşma yapma yetkisine sahiptir[47].

Merkezi uzlaşma komisyonu miktar itibariyle uzlaşma yapma yetkisinin herhangi bir üst sınırı yoktur. Alt sınır ise, diğer uzlaşma komisyonu miktar itibariyle uzlaşma yapma yetkisinin bittiği yerde başlamaktadır[48].

4. Uzlaşma Talebi ve İncelenmesi

a) Uzlaşma Talebinin Şekli

Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel

---

[46] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 360.
[47] **Candan,** Uzlaşma, s. 264.
[48] Bkz. **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 360.

kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir. Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçede bulunan uzlaşma komisyonuna verilmesi gerekir. Bu dilekçenin yetkili uzlaşma komisyonuna taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür (Uzl.Yön.m.7/1).

Uzlaşma talebine ait dilekçede aşağıda sayıla bilgilerin bulunması gerekir:

- Mükellefin adı, soyadı veya unvanı ve adresi,
- Bağlı olduğu vergi dairesinin adı, bulunduğu yer,
- Hesap numarası,
- Verginin (cezanın) nev'i (türü) ve miktarı,
- İhbarname tarih ve numarası,
- Uzlaşmaya dayanak olan hallerin açıklanması,
- Tarih ve imza[49].

Bu bilgilerden, mükellefin adı, soyadı veya unvanı ve adresi ile tarih ve imzanın bulunmaması uzlaşma talebini geçersiz kılar. Vergi nev'i ve miktarının gösterilmemiş olması da aynı sonucu doğurabilir. Tarhiyatın niteliğinin açıklanmamış olması, talebin geçerliliğine halel getirmez[50].

Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı verginin (ve cezanın) tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz (Uzl.Yön.m.7/2)[51].

b) Uzlaşma Talebinin Süresi

Uzlaşama talebi yükümlü veya cezaya muhatap olan tarafın vergi ve ceza

---

[49] **Özbalcı,** Uzlaşma, s. 903; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 271.
[50] **Özbalcı,** Uzlaşma, s. 904.
[51] Tarhiyat sonrası uzlaşmada, kısmi uzlaşma talebinde bulunulması mümkündür (VUK.Ek.m.1). "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin kısmi uzlaşmayı yasaklayan hükmü yasaya aykırıdır." **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 361; Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne işaret eden vergi kısmı için de yapılabilir. Bkz. **Kırbaş,** s. 201; **Aksoy,** s. 138.

ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılmalıdır (VUK.Ek.m.4/2). Uzlaşma için başvuru süresi, vergi mahkemesinde dava açma süresiyle aynıdır. Gerçekten, süresi içinde uzlaşma yoluna başvurulmuşsa, uzlaşmanın vaki olmaması halinde, vergi mahkemesinde dava açmak hakkı saklı tutulduğundan, uzlaşmaya başvurma suresiyle vergi mahkemesinde dava açma süresinin aynı olması yerinde bulunmaktadır[52].

Uzlaşmaya başvurma süresinin, dava açma süresi kadar olduğunu yukarıda açıklamıştık. Ancak, dava açma süresini durduran ve/veya kesen haller uzlaşmaya başvurma süresini kural olarak etkilememektedir[53].

c) Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'ncu maddesine göre; uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreterya, talebi komisyona intikal ettirmeden önce:

- Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını,
- Uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını,

inceler.

Bu inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğunun tespiti halinde talep reddedilir.

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğunun anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekaletini haiz vekilini bulundurması hususu, görüşmenin tarihi yapılacağı yer ve saati komisyon

---

[52] **Kaneti**, s. 268.

[53] Uzlaşma komisyonları yargı organları olmadıklarından adli tatil süresince vergi mahkemeleri için geçerli olan süre uzaması, uzlaşma komisyonları için söz konusu olmayıp, uzlaşma taleplerinin 30

sekreteryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Uzlaşma davetiyesi muhatabına Vergi Usul Kanununun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir. Tebliğ tarihini ve imzayı muhtevi (içeren) alındı uzlaşma dosyasına konulur.

Mükellefin veya resmi vekaletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 01/06/1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar.

Yapılan görüşme[54] sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır.

Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyada saklanır. Tutanağın alt kısmında bir yere (Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda ..../..../.... tarihinde aldım.) ibaresi ile mükellef veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilir.

---

günlük süre içinde yapılması gerekmekte, dolayısıyla bu süreden sonra yapılan taleplerin kabul edilmesine imkan bulunmamaktadır. Bkz.**Candan,** Uzlaşma, s.276; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 268.

[54] Uzlaşma görüşmeleri sırasında vergi aslında ne ölçüde indirim yapılacağı tamamen uzlaşma komisyonlarının yetkisi içinde bulunmaktadır. Bu konuda belli ölçüler konulması mümkün değildir. Her olayı kendi özellikleri dikkate alınarak değerlendirmek gerekir. İndirim miktarında görüşmelerde göz önüne alınması gereken hususlar konusunda bkz. **Aliefendioğlu,** Vergide Uzlaşma, s. 11-12.

Uzlaşma temin edilemediği takdirde (mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazı kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır) komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde (komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda) komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir (Uzl.Yön.m.10).

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağının anlaşılması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir. Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılamaması veya daha ayrıntılı bir inceleme yada araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen yada sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır (Uzl.Yön.m.11).

5. Uzlaşmanın Sonuçları

a) Uzlaşma Talebinin Sonuçları

Süresi içinde yapılan uzlaşma talebi, tarh edilen verginin tahakkukunu önlediği gibi, yargı yoluna başvurma süresinin de uzaması sonucunu doğurmaktadır

(VUK.Ek.m.7/4) [55]. Yükümlü veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa, dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce, vergi mahkemesince incelenemez; herhangi bir nedenle incelenir ve karara bağlanırsa, bu karar hükümsüz sayılır (VUK.Ek.m.7/2). Uzlaşma görüşmelerinin tamamlanmasından sonra, uzlaşma sağlanmıştır veya sağlanamamıştır. Bu değişik sonuçlar, gerek yükümlü yada ceza muhatabı, gerekse vergi idaresi açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır.

b) Uzlaşmanın Vaki Olmasının Sonuçları

Uzlaşma vaki olduğu takdirde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir (Uzl. Yön.m.12/1). Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamayacağı gibi hiçbir merciye şikayette de bulunulamaz (VUK.Ek.m.6.Uzl. Yön.m.12/2).

Aynı şekilde uzlaşmaya varıldıktan sonra hataların düzeltilmesi yoluna da gidilemez[56].

Kendisine hem vergi tarh edilen hem de ceza kesilen yükümlü, sadece bunlardan birisi üzerinde uzlaşmış olsa dahi, her ikisine karşı dava açamaz (VUK.Ek.m.7/3).

Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanır (Uzl. Yön.m.13/3).

Taraflar arasında uzlaşma sağlanarak uyuşmazlık sona erdikten sonra, vergi dairesince matrahın artırılması yoluna gidilemez. Vergi dairesinin uzlaşma sonuçlarını uygulama zorunluluğundan vazgeçip yargı yoluna başvurmak suretiyle

---

[55] Bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 172; **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 363-366; **Aksoy,** s. 143; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 275-277; **Bilici,** s. 98-99; **Atar,** s. 173-174; **Akdoğan,** s. 70; **Kırbaş,** s. 202-203.
[56] Dş. 4. D.,06.05.1991 gün ve E. 1990/1754, K. 1991/1652., (Dş.Der., S. 84-85, s.246-248).

uyuşmazlık yaratması kanunun ruhuna ve amacına aykırı düşer[57].

Danıştay'a göre, uzlaşmanın bütünlüğü ilkesi uyarınca, vergi veya cezayı içeren anlaşmazlıkla sadece ceza hakkında uzlaşmaya giden ve uzlaşan yükümlünün uzlaşmaya gitmediği vergi aslı hakkında dava açma hakkından söz edilemez[58].

Uzlaşma komisyonunun ve uzlaşma talebinde bulunanın iradelerinin uzlaşması sonucu, uzlaşma sağlanmış olur. Bu şekilde oluşan hukuki durum, sözleşme niteliğindedir. Bu yüzden, komisyon tek taraflı tasarrufu ile uzlaşmanın iptaline veya geri alınmasına karar veremez[59].

c) Uzlaşmanın Temin Edilememesinin veya Vaki Olmamasının Sonuçları ve Yargı Yoluna Başvurma

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza sorumlusu uzlaşma talep ettiği vergi ve/veya ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir (VUK.Ek.m.7/1). Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Danıştay'a göre, yükümlü, bu onbeş günlük ek ya da uzatılmış dava açma süresinden ancak, uzlaşma talebinin usulüne uygun ve süresi içinde yapması halinde yararlanabilmektedir[60]. Uzlaşma tutanağının tebliğ edilmemiş olmasına rağmen, uzlaşmanın vaki olmadığının öğrenilmesi üzerine açılan davanın yürütülmesinde engel bir hal yoktur[61].

Mükellefin daha önce dava açmış olması ve uzlaşmanın vaki olmaması

---

[57] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 363.
[58] Dş. 9. D., 23.09.1987 gün ve E. 1986/2266, K. 1987/2587, (Dş.Der., S. 70-71, s. 508-509).
[59] **Candan,** Uzlaşma, s.296.
[60] Dş. 9. D. 24.09.1987 gün ve E. 1986/1785, K. 1987/2599, (Dş.Der., S. 70-71, s. 500-504).
[61] Dş. 4. D. 28.09.1984 gün ve E. 1982/4909, K. 1984/3474, (**İspir-Yağmurlu-Özbalcı,** s. 420).

halinde ise vergi dairesince, uzlaşmanın vaki olmadığı vergi mahkemesine bildirilir[62].

Vergi Usul Kanunu, uzlaşmanın vaki olmaması halinde, vergi mahkemelerinde dava açılabileceğini kabul etmiştir (VUK.Ek.m.7/4). Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşmanın sağlanması (vaki olması), uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın temin edilememesi şeklinde üç kavrama yer vermiştir. Uzlaşmanın vaki olmaması, yükümlü veya adına ceza kesilenin uzlaşma toplantısına katılmasına rağmen, vergi veya ceza miktarı konusunda anlaşmaya varılamamasıdır. Yükümlü veya adına ceza kesilenin uzlaşma toplantısı çağrısına uymaması, tutanağı imzalamaması ya da ihtirazı kayıtla imzalamak istemesi gibi haller uzlaşmanın temin edilememesi anlamına gelmektedir[63].

Vergi Usul Kanunun Ek 7'nci maddesinde mükellef veya ceza sorumlusunun "uzlaşmanın vaki olmaması" halinde, vergi mahkemelerinde dava açılabileceği hükme bağlanmış olması karşısında, "uzlaşmanın temin edilememesi" durumunda mükellef veya ceza sorumlusunun vergi mahkemelerinde dava açıp açamayacağı konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum karşısında Danıştay, 23.10.1986 tarih ve 1986/2 Esas, 1986/2 Karar numaralı İçtihadı Birleştirme Kurulu[64] kararıyla sorunu çözüme kavuşturmuştur. Kararı özetlersek: "... "uzlaşmanın vaki olmaması" kavramı, Ek 5'nci madde de "uzlaşmanın temin edilememesi" hallerini de kapsadığından, daha önce dava açılmamış ise, uzlaşmanın temin edilmemesi hallerinde de Ek 7'nci maddede belli edilen koşullarla dava açma yoluna gidilebilir...". Bu durumunda, uzlaşma davetine uymayan veya tutanağı imzalamayan yükümlülerin önceden dava açmamışlarsa, tutanağın tebliği tarihinden başlayarak onbeş gün içerisinde yargı yoluna başvurma hakları saklıdır[65].

Uzlaşma talebinin şekle aykırılık veya süre aşımı nedeniyle reddi halinde, uzlaşma komisyonu kararını iptali talebiyle dava açılabilir[66]. Çünkü, uzlaşma

---

[62] **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 276.
[63] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 365.
[64] 06.01.1987 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır.
[65] Bkz. **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 365; **Aksoy,** s. 144; **Kaneti,** s. 234-235; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 276-277.
[66] Dş. 4. D. 16.10.1986 gün ve E. 198 /5182, K. 1986/3057, (Dş. Der., S. 66-67, s. 213-214).

komisyonunun bütün kararları, kamu gücüne dayalı, kesin ve yürütülmesi zorunlu kararlardandır. Danıştay'a göre, bu davanın kanunun sistem ve amacı da dikkate alındığında, vergi mahkemesinde açılması gerekir[67].

d) Ödeme Zamanı

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar;

- Uzlaşma vaki olduğu takdirde buna ilişkin düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde uzlaşma tutanağında belirlenen miktarlarıyla (VUK.Ek.m.8)

- Uzlaşma vaki olmadığı takdirde, Vergi Usul Kanununun 112 ve 368 inci maddeleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 3 numaralı bendi hükmü çerçevesinde; ödenir (VUK.Ek.m.8/2) [68].

Uzlaşılan vergiler, ikmalen veya re'sen tarh edilmesi ya da ikmalen veya re'sen tarha konu olabilecek nitelik taşıması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 112.maddesine göre gecikme faizine tabi olacaktır[69].

e) Uzlaşma ve Cezalarda İndirim

Yapılan tarhiyata karşı cezada indirim veya uzlaşma hükümlerinden sadece birisinden yararlanılabilir. Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında Kanunun 376'ncı maddesinin uygulanmasını isteyebilir (VUK.Ek.m.9.Uzl. Yön.m.14).

---

[67] Dş. 4. D. 27..10.1982 gün ve E. 1982/3391, K. 1982/3884, (**İspir-Yağmurlu-Özbalcı,** s. 444).
[68] Bkz. **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 366; **Aksoy,** s. 145; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 277-278.
[69] Dş. 4. D., 05.052.1999 gün ve E. 1996/5484, K. 1997/1399, (**Kızılot,** Özelgeler, s. 1051-1052).

Uzlaşma reddedilmesi ya da uzlaşmaya varılamaması halinde yükümlü, yargı yoluna başvurma süresi içinde, dava açma yerine, cezalarda indirimden yararlanma yoluna gidebilir[70].

[70] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 367; Bkz. **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 277.

III- VERGİ SORUNLARININ HATA DÜZELTME YOLUYLA ÇÖZÜMLENMESİ

A. Genel Açıklama

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğan bir vergi alacağının tahsil edilebilir hale gelmesi için tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmesi gerekmektedir. Bu işlemlerin yapılması sırasında gerek yükümlü gerekse vergi idaresi tarafından hatalar yapılabilmekte;[71] yükümlü ya da vergi idaresi lehine veya aleyhine sonuçlar doğabilmektedir. Söz konusu hatalar, vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlayıp yanlış uygulamasından veya vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden kaynaklanabileceği gibi; yükümlülerin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen eksikliğinden de doğmuş olabilir[72]. Yine, bu hataların, vergi idaresinin çeşitli kademelerinde veya teftiş ve vergi incelemeleri sırasında da ortaya çıkması da mümkündür.[73] Bu durumu göz önünde tutan kanun koyucu, yükümlü ile vergi idaresi arasında oluşan sorunların kolaylıkla görülebilen ve taraflarca üzerinde uzlaşılmasında güçlük bulunmayan[74] vergi hatalarına ilişkin olması durumunda "Vergi hataları kolaylıkla ve her zaman düzeltilebilir"[75] prensibinden hareketle söz konusu hataların düzeltilmesini sağlamak amacıyla "hata düzeltme" müessesesini ihdas etmiştir.

Vergi kanunlarının, kanun koyucunun amacına uygun bir şekilde uygulanması ve işlevini yerine getirmesi bakımından, vergi hatalarının düzeltilmesi gereği vardır. Aksi halde, vergi ilkelerinin gereklerine göre hazırlanmış bir vergi kanununun, ortaya çıkması muhtemel hatalar dolayısıyla sağlıklı bir şekilde uygulanamaması, söz konusu ilkelerden fedakârlık edilmesi sonucunu doğuracaktır[76]. Bu bağlamda hata düzeltme, vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan bu tür hataların kaldırılması için

---

[71] **Turgay,** s. 232; **Karagözoğlu,** s. 271; **Özbalcı,** Usul, s. 363; **Eroğlu,** s. 182, **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 367.
[72] **Candan**, Uzlaşma, s. 200.
[73] **Tuncer**, s. 27.
[74] **Öncel- Kumrulu- Çağan,** s. 174; **Uluatam - Methibay,** s. 227.
[75] **Turgay,** s. 232.
[76] **Akdoğan**, s. 67.

öngörülmüş bir idari bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hata düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki, belli sakatlıkların giderilmesini sağladığından verginin kanuniliği ilkesinin sübjektif bakımdan gerçekleşmesine yol açarak anayasal hukuk devleti ilkesinin işlerlik kazanmasında rol oynamaktadır. Bunun yanında, anayasal başvuru hakkı kapsamında idari merciler nezdinde yapılan girişimlerin bir örneğini oluşturmaktadır. Bu yola başvurmakla idarenin denetleme ve denetlenme mekanizmaları harekete geçmektedir. Bu anlamda, düzeltme başvurusu idari denetim türlerinden isti'taf başvurusuna karşılık gelmektedir. Talebinin reddedilmesi halinde ise yükümlünün şikayet yolu ile üst mercilere başvurabilmesi mümkündür[77]. Bu özellikleri ile hata düzeltme, bir idari denetim yolu olarak, kanuna uygun vergilendirmenin gerçekleşmesinde yükümlülere sağlanan bir ek güvence[78]; dava açma süresi geçtikten sonra da idari dava yolunu açabilen özel bir idari çözüm yoludur[79].

Hata düzeltme yolu, bir yandan vergi borcunu, diğer yandan vergi cezasını kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran idari bir çözüm yoludur. Bu bağlamda, düzeltme işleminin yapılmasıyla vergi sorunlarının, uyuşmazlık haline getirilmeden hatanın ilgili vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik bir idari işlem gerçekleştirilmiş olmaktadır[80].

Vergilendirme işleminde vergi hatasının bulunması halinde yükümlünün doğrudan düzeltme yoluna gitmesi zorunlu değildir. Vergi hatasının varlığı halinde yükümlü, hataya karşı 30 gün içinde doğrudan yargısal yollara başvurabileceği gibi; 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde hata düzeltme yoluna da gidebilir. Düzeltme yoluna başvurulup talebin reddedilmesi durumunda –idari çözüm yollarının temel bir özelliği olarak- dava süresinin geçirilmemiş olması şartıyla yargı yoluna gidilebilmesi de mümkündür. Ancak dava açma süresini geçirmiş bulunan

---

[77] "İsti'taf başvurusu aynı mercie başvuru; şikayet yolu ise hiyerarşik idari başvuruya karşılık olmaktadır". **Öncel- Kumrulu- Çağan,** s. 173.
[78] **Erginay,** s. 126.
[79] **Candan,** Uzlaşma, s. 201.
[80] **Erginay,** s. 125.

yükümlünün düzeltme talebi reddedilirse ya da vergi hatası niteliğinde olmayan bir sakatlık sözkonusu ise, davanın süre aşımı nedeniyle reddi sözkonusu olacaktır[81].

İşlem, Vergi Usul Kanunu'nun tanımına uygun bir vergi hatası ile sakatlık taşımadığı taktirde, hataların düzeltilmesi ilişkin bu özel yolla açılan dava, süresinde yargı mercilerine başvurulmamış olması nedeniyle reddedilir. Böylece düzeltme yolu pratik yararlarının yanı sıra, hata kavramına dikkat edilmediği taktirde, başka sakatlıkların hatalar özgü yolla yargı önüne götürülmesi durumunda davanın reddi ile hakkın yargı merciinde ileri sürülme olanağının yitirilmesi gibi önemli bir sonuç doğurabilmektedir[82].

Vergi kanunlarının, yasa koyucunun amacına uygun bir şekilde uygulanması ve fonksiyon görmesi bakımından, vergi hatalarının düzeltilmesi gereği vardır. Vergi ilkelerinin gereklerine uygun bir vergi yasasının, ortaya çıkabilen hatalar dolayısıyla sağlıklı bir şekilde uygulanamaması, söz konusu ilkelerden fedakarlık edilmesi sonucunu çıkaracaktır. Bu bakımdan, bu hataların varlığı halinde, düzeltilme çabası içerisinde bulunulması ihtiyacı vardır[83].

B. Vergi Hatalarının Tanımı Ve Kapsamı

Bir hatanın vergi hatası olup olmadığı hususu her zaman açık olmayabilir. Bunun bilinmesi ve bir hatanın vergi hatası olup olmadığının tespiti bu yetkinin kullanılmasında olduğu kadar, doğan uyuşmazlıkların çözümünde de önem oluşturur. Zira, vergi hatalarının düzeltilmesi vergi dairesi müdürünün yetkisinde olduğuna göre (VUK.m.120/I), bu yetkinin kullanılmasında sübjektif yargıların oluşması mümkündür[84]. Bu durumu gözönünde bulunduran kanun koyucu vergi hatası tanımı kanun hükmü haline getirmek suretiyle, muhtemel sorunları bertaraf etmeyi amaçlamıştır.

---

[81] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s.368.
[82] Bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 173-174.
[83] **Akdoğan,** s. 67.
[84] **Karagözoğlu,** s. 271.

Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesi vergi hatasını "Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınması" olarak tanımlamıştır. Tanımın incelenmesinden de anlaşılacağı üzere vergi hatası, "haksız yere", "fazla" veya "eksik" vergi alınması sonucunu doğuran yanlış bir işlemdir[85]. Bu bağlamda yalnızca hesap hatasının ya da vergilendirme hatasının yapılmış olması hatanın düzeltilmesi için yeterli bir neden olmayıp aynı zamanda bu hatalardan dolayı haksız yere "fazla" ya da "eksik" vergi istenmesi ya da alınması gerekmektedir[86].

Vergi Usul Kanunu fazla veya eksik vergi alınması veya istenmesinden söz etmektedir. Fazla veya eksik alınması veya istenmesi tarh-tahakkuk aşamasında olabileceği gibi tahsil aşamasında da sözkonusu olabilmektedir. Buna göre vergi hatası taşıyan işlem tarh aşamasında gerçekleşebileceği gibi tahsil aşamasında da gerçekleşebilmektedir[87]. Hatalar, vergi miktarına ilişkin maddi hatalardan –hesap hataları- olabileceği gibi, vergi yükümlülüğüne ilişkin saptama ve değerlendirmelerden de –vergilendirme hataları- kaynaklanabilecektir[88]. Buna göre, hatalı tarh ve tahakkukta işlem düzeltilecek, fazla tarhiyat terkin edilecek; hatalı tahsilde ise fazla alınmış vergi ret ve iade edilecektir [89].

Vergi hatasının tanımından hareketle vergi cezasında hata ise vergi cezasına ilişkin hesaplarda veya cezalandırmada yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi cezası kesilmesi ya da alınması olarak nitelendirilebilir[90]. Bu şekilde tanımlanan hatalar genellikle ceza ihbarnamesinin mükellefe veya sorumluya tebliğ edilmesinden sonra ortaya çıkan hatalardır. Bu anlamda ceza hükümlerinin uygulanmasında da Vergi Usul Kanunu'nun 375'inci maddesinin "Vergi cezalarında

---

[85] **Karagözoğlu,** s. 272.
[86] **Aliefendioğlu,** Stopaj, s. 49.
[87] Tarh işleminde hata, verginin eksik ya da fazla istenmesi; tahsil işleminde ise eksik ya da fazla istenmesi suretiyle gerçekleşebilmektedir. Ya da Vergi Usul Kanunu'nun 125'inci maddesine göre hatalarla ilgili sözkonusu yargı mercilerince karar verilmemiş olması kaydıyla –yargı kararları kesinleşmiş olsa bile- vergi mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dan geçen işlemlerde de düzeltme yolunma gidilebilmesi mümkündür (VUK.m.125). (**Öncel- Kumrulu- Çağan,** s. 173; **Erginay,** s. 125; **Oto,** s. 60; **Aksoy,** Yargı, s. 66; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 95; **Bilici,** s. 126).
[88] **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 95.
[89] **Oto,** s. 60.
[90] **Kocahanoğlu,** s. 461 ; **Candan,** Vergi Suçları, s. 405 ; **Candan,** Uzlaşma, s. 201.

yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir" hükmü ile düzeltme hükümlerine yapılan atıf gereği Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümlerinin uygulanması gerekecektir.

Vergi miktarını etkilemeyen hataların vergi hatası olarak kabul edilebilmesi mümkün değildir[91]. Bu anlamda vergi hatası denildiğinde ya verginin miktarında ya da vergilendirme işleminde esasa dönük bir hatanın bulunması gerekir. Bununla birlikte vergi hatalarının tamamen açık, hiçbir yorum ve tartışmaya gerek duyulmayacak türden hatalar olması gerekmektedir[92]. Aksi halde sorunun Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi hatalarına ilişkin olmayıp hukuki bir uyuşmazlık niteliğinde olması halinde vergi hatalarının düzeltilmesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. Bu çerçevede, maddi olayın, vergilendirme işleminin temelindeki işlemin yeterince açık olmaması gibi durumlar söz konusu ise, artık vergi hatası değil, hukuki uyuşmazlık var demektir ve bunların çözüm yeri yargı organları olacaktır[93]. Sadece VUK'un 116 ile 126'ıncı maddelerinde düzenlenen ve belirli teknik içeriğe sahip bir kısım işlemler için hata düzeltme yoluna gitmek mümkün olup, vergi hatası niteliği taşımayan işlemler için bu yola başvuru mümkün değildir[94]. Vergi hatası dışında kalıp, maddi olaya ilişkin açık olmayan noktalardan, yasa hükmünün kaleme alınış şeklinden, maddi olayın karmaşık niteliğinden, olaydaki teknik özelliklerden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekillerinden, vergi borcunun zamanaşımına uğrayıp uğramadığı vb. konulardan doğan uyuşmazlıklara doktrin ve yerleşik Danıştay içtihatlarında "hukuki uyuşmazlık" adı verilmektedir. Bizim sistemimizde bu tür "hukuki uyuşmazlıklar"ın yargı organınca karara bağlanacağı öngörülmüştür[95]. Örneğin vergi idaresinin yükümlü hakkında re'sen vergi tarhına gitmesi halinde, yükümlünün vergi borcunun

---

[91] **Turgay,** s. 232; **Karagözoğlu,** s. 273. Nitekim, ihbarnamede sıfır rakamının fazladan yazılmasını, vergi miktarını etkilediğinden vergi hatası olarak kabul etmiştir. Bkz. Dş. 9.D.3.10.1975 gün ve E.1974/718, 1974/4942, (**Aliefendioğlu,** Vergi Yargısı, s.213-224); Ayrıca bkz. Dş. 3.D. 30.10.1987 gün ve E.1996/5668 ve K.1997/3699, (**Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 95).

[92] "Buna bağlı olarak düzeltme yolu kapsamı dışında kalan uyuşmazlıklar için uygulamada ve Danıştay içtihatlarında yerleşmiş bir kavram olan "hukuki uyuşmazlık" kavramı kullanılmaktadır. Hukuki uyuşmazlık; vergi hatası dışında kalan, tartışmaya açık, yoruma elverişli, içtihata mütehammil konu ve uyuşmazlıklardır" (**Öncel- Kumrulu- Çağan,** s. 176-177; **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 369).

[93] **Öncel- Kumrulu- Çağan,** s. 176-177; **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 369.

[94] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 367.

[95] Bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 176-177.

re'sen tarh edilen tutardan daha az olduğunu ileri sürerek hatanın düzeltilmesini isteyebilmesi mümkün olmayacaktır[96]. Bu durumda yükümlünün işin başında, sorunun hata kavramına girip girmediğini iyi değerlendirmesinde, dava açma süresini kaçırmaması açısından yarar bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesindeki vergi hatası tanımı irdelendiğinde bir vergilendirme işlemindeki[97] sakatlığın vergi hatası sayılabilmesi için şu unsurların bulunması gerektiği anlaşılmaktadır:

İlk olarak, haksız bir işlem bulunmalıdır. Yani hukuka ve kanuna aykırı bir işlemin yapılmış olması gerekir[98]. Kanuna aykırılık unsuru ile kastedilen, ilke olarak vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı sırasında yürürlükte olan kanun hükümlerine aykırılıktır; yoksa vergi kanunu hükümlerinin değişmesi, zamanında yürürlükte olan hükümlere göre doğru tesis edilmiş işlemi sakat kılmaz[99]. Ayrıca kanuna aykırılık vergilendirme işlemini sebep ve konu bakımından yani esasa ilişkin unsurları bakımından sakat kılmalıdır. Bu sakat işlem vergi dairesi lehine (yükümlü aleyhine) olabileceği gibi tersi de geçerlidir. Bu hatanın gerek vergi dairesince gerek yükümlüce yapılması mümkündür [100].

İkinci bir unsur olarak, yapılan haksız işlemin sonucunda ilgiliden fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınmış olması söz konusu olmalıdır. Nitekim, vergi miktarını etkilemeyen hataların vergi hatası olarak nitelendirilemeyeceği yukarıda belirtilmişti. Bunun yanında üçüncü bir unsur olarak, hatanın ya Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesinde yer alan ve genel olarak vergi miktarına ilişkin maddi hatalar olarak nitelendirilebilen "hesap hataları" ya da 118'inci maddesinde

---

[96] Örnek için bkz. **Bilici**, s.158.

[97] "Vergi hatası türünden bir sakatlık taşıyacak olan vergilendirme işleminin öncelikle kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel işlem niteliğinin bulunması gerekir. Örneğin tarh işlemine hazırlık niteliğindeki ön işlemlerde yapılacak bir yanlışlık vergi hatası sayılmaz. İdarenin düzenleme yetkisini kullandığı genel işlemlerin, örneğin bir yönetmeliğin taşıdığı yasaya aykırılık unsuru da, bireysel bir işlem söz konusu olmadığı için, vergi hatası kapsamına sokulamaz ve düzeltme konusu yapılamaz" (**Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 175). Ayrıca, bakanlık yazısının "bir muktezadan çok davalının menfaatini doğrudan ilgilendiren icrai bir işlem niteliği taşıdığı" hakkında karar için bkz. Dş. E.1988/5020, (Dş.Der., S.74-75, s.196-199).

[98] **Öncel- Kumrulu- Çağan**, s. 175; **Akkurt**, s. 25.

[99] **Öncel- Kumrulu- Çağan**, s. 175.

[100] **Öncel- Kumrulu- Çağan**, s. 176.

yer alan ve vergi yükümlülüğüne ilişkin saptama ve değerlendirme hataları olabilen "vergilendirme hataları"ndan olması gerekmektedir[101].

Danıştay, vergi hatalarının düzeltilmesi istemleriyle ilgili olarak, "vergi"yi, gecikme ve tecil faizlerini, hatta, gecikme zammını da kapsayacak şekilde, geniş anlamda kabul etmektedir. Başka bir anlatımla; bunlarda Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci ve 118'inci maddelerinde sayılan türden hataların bulunması halinde de, düzeltme istemleriyle ilgili başvuru yollarının kullanılabileceğini kabul etmektedir[102].

Yapılan açıklamalar doğrultusunda bir tanım vermek gerekirse; vergi hatası; "vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında sözkonusu olabilen[103], doğrudan vergi miktarını etkileyerek alacağın haksız yere fazla veya eksik alınmasına neden olabilen maddi ya da yükümlülükte değerlendirme yanlışlıkları"dır[104].

C. Vergi Hataları Türleri

Vergi Usul Kanunu'nda, düzeltme konusu olacak vergi hataları, vergiyle ilgili hesaplarda yapılan hatalar ve vergilendirmede yapılan hatalar olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesinde hesap hataları, 118'inci maddesinde ise vergilendirme hataları tahdidi olarak sayılıp, " numerus clauses" ilkesine tabidir. Dolayısıyla bu sayılanlar dışındaki hatalar için düzeltme yoluna başvurulması mümkün olmayacaktır[105].

---

[101] **Öncel- Kumrulu- Çağan,** s. 175.

[102] "Tecil faizinin 365 gün yerine 360 gün olarak kabul edilmesi suretiyle hesaplanmasının açık bir vergilendirme veya hesap hatası olmadığı hk.", Dş. 3. D. 7.5.1998 gün ve E. 1996/5422, K.1998/1674, (**Candan,** Uzlaşma, s. 201, dp. 213); "Beyan üzerinden alınan vergilere VUK'un 112. maddesine göre gecikme faizi uygulanmasının mevzuda hata oluşturduğu hk." Dş. 7. D. 12.5.1998 gün ve E.1997/2636, K.1998/1807, (**Candan,** Uzlaşma, s. 201, dp. 213); "6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre hesaplanan gecikme zammında yapılan hatanın düzeltme ve şikayet başvurusuna konu edilebileceği; çek bedelini vergi dairesinin hesabına bloke edip, çeki posta ile gönderdiği anlaşılan davacı adına gecikme zammı hesaplanmasının vergi hatası olduğu hk." Dş.VDDGK. 21.4.2000 gün ve E.1999/466, K.2000/165, (**Candan,** Uzlaşma, s.201, dp.213).

[103] **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 95.

[104] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 175.

[105] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 369.

1. Hesap Hataları

a) Genel Olarak

Hesap hataları vergi miktarını etkileyen maddi ve hesaplama yanlışlıklarıdır. Hesap hataları kolay görülebilir, basit ve aritmetik yanlışlıklardan doğmaktadır. Bu yanlışlıklar hem yükümlü, hem de vergi dairesi tarafından işlenebilir[106]. VUK'un 117'inci maddesine göre hesap hataları; verginin matrahında hata, verginin miktarında hata ve verginin mükerrer olmasıdır.

b) Verginin Matrahında Hata

Matrah hataları; vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli[107] ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır (VUK.m.117/I).

Matrah hataları genellikle basit yanlışlıklardan doğmaktadır. Örneğin, beyannamede bir toplama ya da çıkarma yanlışlığı sonucu matrahın yüksek ya da düşük gösterilmesi[108], gelir vergisinde gelirin toplanması ve beyan sınırının yanlış hesaplanması, indirimlerin eksik uygulanması[109], zararların karlara takas ve mahsubunun yapılmamış olması, açıkça vergiden istisna edilmiş bulunan bir gelirin (örneğin emekli aylığı gelirinin) diğer gelirle birlikte beyan edilmiş bulunması gibi yanlışlıklar, vergi matrahının eksik ya da fazla gösterilmesi sonucunu yaratan hatalardır[110].

---

[106] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 177; **Atar,** s. 162.

[107] 1446 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun "Tahrir Usulü" ile ilgili hükümleri 1.3.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığından vergi sistemimizde tekalif cetveli ile vergileme kalmamıştır. Bir vergi tahakkuk fişi ya da ihbarname ile tahakkuk ettirilmektedir. (**Özbalcı,** Usul, s. 364; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 97, dp. 33).

[108] **Turgay,** s. 235.

[109] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 178.

[110] **Kızılot,** s. 101; "Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinde taşınmazın murisin ölüm tarihindeki Emlak Vergisi değeri yerine, beyan tarihindeki emlak vergisi değerinin bildirilmesinin hesap hatası olduğu hk." Dş.7.D.24.11.1999 gün ve E.1999/1106, K.1999/3868, (**Candan,** Uzlaşma, s.202, dp.214); "Aracın Motorlu Taşıtlar Vergisine esas net ağırlığına nelerin dahil olması gerektiği konusunda yapılan hatanın vergi hatası olduğu hk." Dş.7.D.18.4.2000 gün ve E.1999/2869, K.2000/1082, (**Candan,** Uzlaşma, s. 202, dp. 214).

Matrah hatalarını, Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesine göre yükümlülük, muafiyet istisna ve konuda yapılabilecek hataların matrah miktarını da etkilemesi suretiyle doğabilecek hatalardan ve hukuki uyuşmazlığa konu olabilecek yanlışlıklardan ayırt etmek gerekir. Matrah hataları tarh işleminde kayıt, yazma ve hesaplama tekniklerindeki yanlışlıklardan doğan hatalardan olmasına karşılık; 118'inci maddede düzenlenen vergilendirme hataları yükümlülüğün özüne ilişkin yanlışlıklardır. Örneğin, bir kimse yükümlü olmadığını düşünerek hiç beyanname vermemiş, beyanname verip matrahı sıfır olarak göstermiş ya da vergi konusuna girmediğini düşünerek bir gelir unsurunu beyannamede göstermemiş olabilir. Vergilendirmenin özüne ilişkin bu konular dolayısıyla çıkacak uyuşmazlık Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesi kapsamı dışında kalacaktır. Bunlar, koşulları varsa Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesine göre vergilendirme hatası ya da hukuki uyuşmazlık oluşturacak ve duruma göre ikmalen veya re'sen tarhiyat ile cezai sorumluluğu gerektirebilecektir[111].

Vergilendirme işlemleriyle ilgili bazı konularda yükümlülere seçimlik haklar tanınmıştır (GVK.m.74,87). Yapılması mükellefin ihtiyarına bırakılan hususlarda, mükellefin tercihini kendi aleyhinde kullanması ve sonradan bu konuda düzeltme istemesi mümkün değildir[112].

aa) Matrah Hatası İle İlgili Belgeler

Beyan esasına dayanan vergi sistemimizde vergi, yükümlünün beyanı üzerine tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Daha sonra ek bir verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesini gerektiren bir durumun ortaya çıkması halinde ise vergi ihbarname esasına göre tarh edilir. Bir başka deyişle, tahakkuk fişi, verginin beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirildiği hallerde kullanılır. Dayanağı, yükümlü tarafından verilen beyannamedir. İhbarname ise, verginin ikmalen, re'sen veya idarece tarh

---

[111] **Oto**, s. 61-62; "Kurumlar Vergisi'nde örtülü sermaye ve örtülü kazanca ilişkin iddialar, takdir komisyonlarınca yapılan değerlemeler, belli harcamaların doğrudan gider mi yazılacağı yoksa amortismana mı tabi tutulacağı gibi konular, yine sonuçta ortaya çıkacak matrah miktarının doğruluğu ile ilgili olmakla birlikte, nitelikleri gereği tartışılabilecek, yargı organınca irdelenip yasa hükümlerinin yorumu sonucu açıklığa kavuşacak hukuki uyuşmazlık örnekleridir" (**Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 178).

[112] Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği Seri No:99.

edildiği hallerde kullanılır. Dayanağı ise, inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi veya tutanaklardır[113]. Bu bilgilerden ve kanunda yapılan tanımdan yola çıkarak; beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, vergi inceleme ve teftiş raporları, takdir komisyonu kararları, yoklama fişi, tarhiyata esas teşkil eden tutanaklar, tahakkuk pusulası, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay kararları, matrah hatalarının yapılabileceği belgelerden başlıcaları olarak gösterilebilir[114].

bb)Tahakkuk Fişi Veya İhbarname İle Yapılan Tarha Esas Alınan Belgelerin Dayanağı Olan Kayıt Ve Belgelerdeki Hatalar

Düzeltme konusu olacak matrah hatası, sadece tahakkuk fişi ve ihbarname ve bunların dayanağı olan beyanname, inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi ve tarhiyata esas alınan tutanaklardaki hataları kapsar. Bunların da dayanağı olan defter ve belgelerdeki hatalar düzeltme konusuna girmez[115]. Bu belgelerdeki hatalar bakımından aşağıdaki şekilde işlem yapılır.

aaa) Yükümlünün Defter Ve Belgelerindeki Hatalar

Yükümlü, defter ve belgelerinde yapılmış olan maddi hatalar sebebiyle fazla vergi ödediğini iddia edebilir. Böyle bir durumda yükümlünün defter ve belgeleri incelenerek, vergi inceleme raporu düzenlenir[116]. İnceleme sonunda hata dolayısıyla gerçekten fazla vergi ödendiği tespit edilirse, fazla ödenen vergi, inceleme raporuna dayanılarak ve düzeltme fişi düzenlemek suretiyle yükümlüye iade edilir[117].

---

[113] **Özbalcı**, Usul, s. 364; **Eroğlu**, s. 183.

[114] **Özbalcı**, Usul, s. 364; **Kızılot**, Vergi İhtilafları, s. 98; **Eroğlu**, s. 184. "Örneğin, Katma değer vergisi beyannamesinde, satış bedelinin yanlış gösterilmesi, vergi indiriminin eksik veya hiç yapılmamış olması; takdir komisyonu kararında takdir edilen vergi matrahı 80.000.000 lira olduğu halde, vergi dairesi tarafından bu rakamın 8.000.000 lira olarak nazara alınması ve ihbarnamenin de buna göre düzenlenmesi; bir inceleme raporunda, üç ayrı hususla ilgili olarak tespit edilen 100'er milyon lira matrah farkının, 300 milyon lira olarak toplanacakken, maddi hata sonucu 400 milyon lira olarak toplanmış olması, düzeltme yolu ile ıslahı gereken bir matrah hatası teşkil eder" Örnekler için bkz. **Özbalcı**, Usul, s. 364-365; **Eroğlu**, s. 184.

[115] **Özbalcı**, Usul, s. 365.

[116] **Eroğlu**, s. 184.

[117] **Özbalcı**, Usul, s. 366. Aynı yönde bkz. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu'nun 1954 tarih ve 56 no'lu kararı, (**Özyer**, s. 190).

bbb) Vergi İnceleme Raporunun Dayanağı Olan Belgelerdeki Hatalar

Vergi inceleme raporu, asıl metin kısmı ile ekleri olan tutanak ve diğer belgelerle birlikte bir bütün teşkil etmektedir. Dolayısıyla gerek raporun metin kısmı gerek tutanak ve gerekse rapor eki diğer belgelerdeki maddi hatalar düzeltme yoluyla ıslah edilebilir. Rapor ve eklerine dayanak olan belgelerdeki hatalar ise düzeltme kapsamına girmez[118]. Böyle bir durumda esas itibariyle yargı organlarının kararına göre işlem yapılmak gerekir[119].

ccc) Takdir Komisyonu Kararlarının Dayanağı Bilgi Ve Belgelerdeki Hata

Takdir komisyonu kararlarında esas alınan bilgilerin hatalı olması halinde de, esas itibariyle yargı organlarının kararına göre işlem yapılmak gerekir. Ancak, vergi dairesinin maddi hata sonucu yanlış bilgi vermesi ve takdir komisyonunun kararının bu yanlış bilgiye istinat etmesi halinde düzeltme yapılmaktadır. Örneğin, beyannamenin verilmediği gerekçesi ile vergi dairesinin talebi üzerine, takdir edilen matrah üzerinden salınan vergi, sonradan beyannamenin verilmiş olduğunun tespiti halinde, düzeltme yolu ile kaldırılacaktır[120].

c) Verginin Miktarında Hata

Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesinin ikinci fıkrasında, vergi miktarında hatanın tanımı verilmiştir. Kanundaki tanım esas alınarak vergi hataları şu şekilde tanımlanabilir:

"Vergi matrahında hata olmamasına karşın, vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış ya da eksik yapılmış olması ya da başka bir suretle matrah hataları ile ilgili olarak belirtilen belgelerde yani tahakkuk fişi, beyanname, ihbarname ve kararlarda verginin miktarının eksik veya fazla

[118] **Eroğlu**, s. 185.
[119] **Özbalcı**, Usul, s. 368.
[120] **Özbalcı**, Usul, s. 368.

hesaplanmış ya da gösterilmiş olmasıdır[121]".

Tanımdan hareket edildiğinde, vergi miktarında hatadan sözedilebilmesi için, vergiyle ilgili bütün işlemler doğru olmakla birlikte belirtilen belgelerde hesaplanan veya tahakkuk eden verginin eksik veya fazla yazılmış olması gerekmektedir[122].

Gelir vergisi tarifesinin ilk diliminin % 15 yerine %25 olarak uygulanması ya da ücretlilerde özel indirimin gözönünde bulundurulmaması sonucu eksik ya da fazla vergi hesaplanması[123], veraset ve intikal vergisi hesaplanırken usul ve füruğ için geçerli tarife yerine üçüncü kişilerle ilgili tarifenin uygulanması[124], 300 milyon liralık banka muamele vergisi matrahı üzerinden %3 nispetine göre alınması gereken vergi 9 milyon lira olduğu halde, tahakkuk fişinde 19 milyon lira olarak gösterilmesi[125], beyanname kabulü sırasında, gelir vergisi ya da veraset ve intikal vergisi yönünden, artan oranlı vergi tarifesinin yanlış uygulanması, ücret geliri elde edenlerin, aylık ücretine, yıl içinde bir üst dilimin uygulanması gerektiği halde, sürekli tarifedeki ilk oranın uygulanması, konut olarak kullanılan gayrimenkule, işyerine ait emlak vergisi oranının uygulanması ya da tek bir konutu bulunan ve hiçbir geliri bulunmayan emekliye, indirimli emlak vergisi tarifesinin uygulanmaması, ücretlerde, gelir vergisinin SSK primi düşülmeden hesaplanmış olması[126], kesinti (tevkif) suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması[127] gibi durumlar, vergi miktarının eksik ya da yanlış hesaplanmasına örnek gösterilebilir.

d) Verginin Mükerrer Olması

Verginin mükerrer olması, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi

---

[121] **Candan,** Uzlaşma, s. 203.
[122] **Özyer**, s. 192.
[123] **Kırbaş**, s. 197.
[124] **Özyer,** s. 192.
[125] **Özbalcı**, Usul, s. 369.
[126] **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 99-100.
[127] "Dönem beyannamesinde mahsubu gereken bazı aylara ait ödenen geçici verginin unutularak mahsup edilmemesi VUK'un 117/2. maddesi kapsamında açık bir vergi hatası olduğundan düzeltme yolu ile mahsubun yapılması gerekirken GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre düzeltme ve şikayet yolu ile düzeltme istemlerinin reddi yerinde değildir" Dş.4.D. 6.5.1994 gün ve E.1993/3507, K.1994/2867, (**Kızılot**, Danıştay Kararları, C.3, s.870).

veya alınmasıdır (VUK.m.117/II).

Verginin mükerrer olduğundan bahsedebilmek için, aynı vergi kanunu hükmünün uygulanmış olması gerekir. Uygulanan vergi kanunu değişik ise belirtilen unsurlar mevcut olsa bile vergi mükerrerliği söz konusu olmamaktadır[128]. Aksi takdirde aynı matrah üzerinden farklı vergi kanunları uyarınca farklı vergiler alınması mükerrer vergi niteliğini değiştirmemektedir[129].

Verginin mükerrer alındığını iddia etmek için aynı matrah üzerinden birden fazla vergi alınması gerekmektedir. Bu anlamda farklı matrahlar üzerinden alınacak vergiler mükerrer sayılmamaktadır. Bu nedenle daha önce matrah beyan eden bir mükellefe ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilecek vergiyle ilgili matrah, mükellefin matrah farkını oluşturacaktır[130].

Herhangi bir takvim yılına ilişkin vergi borcu umumi vekili tarafından ödenmiş olan yükümlünün aynı vergiyi ayrıca kendisinin de ödemesi[131], vergi yükümlüsünün yasal defterlerine göre hesaplanan ticari kazancından 2000 takvim yılı için iki kez gelir vergisi istenmesi veya alınması[132], bir işverenin stopaj yoluyla vergisini keserek vergi dairesine yatırdığı bir işçinin Mart 2000 dönemine ilişkin vergisini, yanlışlıkla iki defa kesmiş olması durumu[133], işyerini başka bir vergi dairesinin görev alanı içerisine nakledip, bunu önceki vergi dairesine bildirmeyen yükümlü adına, biri beyan ettiği matrah üzerinden tahakkuk fişi ile diğeri de, daha önce bağlı olduğu vergi dairesince re'sen tarh yolu ile vergi salınması[134], Veraset ve

---

[128] **Eroğlu**, s. 185-186; **Özyer,** s. 192; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 100. "Mükerrer vergi ile milletlerarası bir mesele olan çifte vergilendirmenin birbirine karıştırılmaması gerekir. çifte vergilendirme, vergi hatası oluşturan mükerrer vergiden farklı olarak, yurtdışında vergilendirilen bir kimsenin Türkiye'de de aynı kazançları üzerinden vergilendirilmesi anlamına gelir" (**Atar**, s.153).

[129] "Örneğin, ilk defa iktisap edilecek bir binek otomobilinin satışında hem Özel Tüketim Vergisi hem de Katma Değer Vergisi alınması mükerrer vergi niteliğinde değildir.Yine, tevkifata tabi tutulmuş bir gelirin daha sonra beyan edildiğinde gelir vergisi hesaplanması daha önce ödenen stopajın mahsup edilmesi de mükerrer vergileme değildir. Ancak daha önce tevkif suretiyle alınan verginin mahsup edilmemesi halinde çifte vergileme sözkonusu olacaktır", (**Özyer,** s. 192).

[130] **Özyer**, s. 192.

[131] **Öncel- Kumrulu- Çağan**, s. 179.

[132] **Candan**, Uzlaşma, s. 203.

[133] **Atar**, s. 153.

[134] **Oto**, s. 63. "Benzer bir durum da bağlı oldukları vergi dairesi dışında faaliyette bulunan mükellefler için yapılan re'sen tarhiyatlardır. Zira, bu mükellefler faaliyet gösterdikleri bölgedeki

İntikal Vergisi beyannamesinin, varislerce ayrı ayrı ve birbirinden habersiz olarak vergi dairesine verilmesi sonucu bu beyannameler üzerinden, varisler adına aynı miktar verginin birden fazla tahakkuk ettirilmesi[135] verginin mükerrer olmasına örnek gösterilebilir.

Mükerrer olarak salınan verginin önce yükümlü tarafından kabul edilerek üzerinde uzlaşılması; daha sonra fark edilerek düzeltme isteminde bulunulması durumunda, salınan mükerrer verginin terkin edilmesi, uzlaşma yoluyla tahsil edilen miktarın da iadesi gerekir[136].

Mükerrer vergilendirmede vergilendirme dönemi önem taşımaktadır. Böyle bir durumda yersiz olan ikinci vergilendirme, bir hesap hatası olarak düzeltme yoluyla kaldırılmalıdır.[137]

2. Vergilendirme Hataları

a) Genel Olarak

Vergi miktarına ilişkin maddi hatalar olarak nitelendirilen hesap hatalarından farklı olarak vergi mükellefiyetine ilişkin saptama ve değerlendirme hataları olan ve Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesinde dörtlü bir sınıflandırmaya tabi tutulan vergilendirme hataları "yükümlünün belli edilmesi bakımından yapılan yanlışlıklar" şeklinde tanımlanmaktadır[138] ve vergi hatalarının ikinci türünü oluşturmaktadır.

---

vergi dairesine (bağlı oldukları vergi dairesinin yetki alanı dışında bulunan diğer vergi dairesine) gerekli bilgiyi vermedikleri durumlarda, faaliyette bulunulan yerdeki vergi dairesi, kendi yaptığı tespitlere göre, kendisine beyanname verilmemiş olması sebebiyle takdir komisyonuna başvurarak, gerekli takdir işlemini yaptırmak suretiyle, re'sen vergi tarh eder. Halbuki bu mükellefler bağlı oldukları vergi dairesine gerekli beyanı yaparak, vergilerini tarh ve tahakkuk ettirmiş durumdadırlar." (**Eroğlu**, s. 186).

[135] **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 100.

[136] Dş. 4. D. 7.2.1978 gün ve E.1977/2244, K.1978/322, (**Kızılot / Avcı**, s.1005).

[137] **Kaneti,** s. 154-155.

[138] **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s.101 ; **Oto,** s. 63.

Vergilendirme hataları, kuramsal nitelikleri bakımından idari işlemin sebep unsurundaki sakatlıklara ilişkindir[139]. Yükümlülük, verginin konusu, vergiyi doğuran olay, muafiyet, istisna ve vergilendirme dönemiyle ilgili olabilen bu hatalar genellikle vergi dairelerince yapılan yanlış değerlendirme ve işlemlerden doğmaktadır. Nispeten az olsa da mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirmelerindeki özensizliklerinden –özellikle bildirim ve ödemelerinden- kaynaklanan vergilendirme hataları da mevcuttur. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlenmiş biçimiyle vergilendirme hataları yükümlü kişide, yükümlülükte, konuda ve vergilendirme ya da muafiyet dönemindeki hata olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır.

Vergilendirme hataları, vergi yükümlülüğünün tespitinde ortaya çıkan bir takım değerlendirme yanlışlıklarından kaynaklanmaktadır[140].

b) Yükümlünün Şahsında Hata

Yükümlünün şahsında hata; bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır (VUK.m.118/I). Vergiyi doğuran olayla hiçbir ilişkisi olmayan bir kimseden vergi istenmesi yükümlünün şahsında hata oluşturur. Örneğin, bir konutun emlak vergisinin, konutun malikinden değil de, yanlışlıkla konuttan yararlanan kiracıdan istenmesi yükümlünün şahsında yapılan hataya örnek oluşturur[141]. Aynı şekilde annesinin işlerini vekaleten yürüten kişiden, anneye ait vergi borcunun istenmesi[142] ya da tüzel kişi adına salınması gereken verginin ortaklardan istenmesi[143] de yükümlünün şahsında hataya verilebilecek örneklerdir

---

[139] **Kaneti,** s. 154.
[140] **Atar,** s. 163; Daha geniş bilgi için bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 179; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 104 vd.
[141] **Atar**, s. 153.
[142] Dş. 4.D. 6.4.1977 gün ve E.1976/1861, K.1977/931, (**Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 179).
[143] **Candan**, Uzlaşma, s. 203; "Fiille ilgisi bulunmayan şirkete ceza kesilmesinin, şahısta hata oluşturacağı hk." Dş. 4.D. 22.9.1997 gün ve E.1996/5154, K.1997/2660, (**Candan**, Uzlaşama, s. 203, dp. 218); "Gümrükte alınan fon payının mükellefinin gümrük vergisi beyannamesini veren şirket olduğu, şirket ortağı adına fon payı tahakkuku yapılmasının mükellefiyette hata oluşturacağı hk." Dş.7.D. 25.4.2000 gün ve E.1999/2645, K.2000/1310, (**Candan**, Uzlaşma, s. 203-204, dp. 218); "Buna karşılık, bir limited şirketin ödenmeyen ya da tahsil imkanı kalmayan vergi borcundan dolayı ortakların takip edilmesi veya bunlar için gerekli olan kanuni şartların gerçekleşip gerçekleşmediğinin tartışılması bir hukuki uyuşmazlık konusu olacaktır" (**Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.179).

Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi, uygulamada pek sık rastlanan bir olay değildir. Genellikle isim benzerliği ya da diğer nedenlerle rastlanılan bu hatalı durum, düzeltme yoluyla idare tarafından giderilmekte, uyuşmazlığın dava konusu yapılması önlenmektedir[144].

Yükümlünün adının veya soyadının tahakkukla ilgili; fiş, cetvel, kart ve defterlere yanlış yazılmış olması durumu, mükelleften noksan veya fazla vergi alınmasına sebep olmayacağından mükellefin şahsında hata sayılmaz[145].

Tarhiyata muhatap olacak kimsenin tayinindeki yanlışlığı, yükümlünün şahsındaki hata ile karıştırmamak gerekir. Örneğin, dar mükellefiyette, tarhiyatın muhatabı, varsa daimi temsilci, yoksa, kazanç ve iradı mükelleflere sağlayanlardır. Vergi dairesinin, daimi temsilci addettiği kimseyi muhatap alarak yaptığı tarhiyat, o kimsenin daimi temsilci olmadığı ispat edilse dahi tarhiyatın kazanç ve iradı sağlayanlar adına yapılması gerektiği iddiası ile düzeltilemez. Zira, bu durumda, hata mükellefin şahsı ile ilgili değildir. Tarhiyatın muhatabının tayini ile ilgili anlaşmazlığın yargı organlarında çözümlenmesi gerekir[146].

c) Yükümlülükte Hata

Yükümlülükte hata, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK. m.118/II).

Her verginin uygulama alanı, konusu ve yükümlüsü itibariyle kendi kanununda belli edilir. Ayrıca verginin uygulama alanının belirlenmesinden sonra da bir kısım yükümlü ve konular, şahıs yahut konu itibariyle konan muafiyet ve istisnalarla vergi dışı bırakılır. Verginin uygulama alanı dışında kalan kimselerden olduğu gibi, şahsa bağlı bir muafiyetten yararlananlardan da vergi istenemez[147]. Örneğin, kamu yararına çalışan derneklere Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti

---

[144] **Kızılot**, s. 102.
[145] **Eroğlu**, s. 187.
[146] **Kızılot**, s. 102 ; **Özbalcı**, Usul, s. 370-371; **Eroğlu**, s. 187.
[147] **Oto**, s .65.

tanınmaktadır. İşte bu nitelikteki bir dernekten vergi istenmesi açık bir yükümlülükte hata örneğidir[148]. Yine, Türkiye'de büyükelçi olarak görev yapan bir diplomattan gelir vergisi istenmesi[149], gelir elde eden kişiden veraset ve intikal vergisi istenmesi, olay sırasında yürürlükte olmayan hükümlere dayanarak vergi salınması da yükümlülükte hatayı oluşturur[150].

Yükümlülükte hatadan söz edebilmek için, mükellefin vergiye tabi olmadığı ya da vergiden muaf olduğunun açık şekilde belli olması gerekir. Aksi halde, yani vergiye tabi olma veya muafiyet durumunun tartışmaya müsait olduğu durumlarda, vergi hatasından söz edilemez[151]. Örneğin, küçük çiftçi olduğunda uyuşmazlık bulunmayan kişinin vergilendirilmesi vergi hatası olduğu halde, aynı kişinin küçük çiftçi sayılıp sayılamayacağı, dolayısıyla gelir vergisinden muaf olup olmayacağı konusunda çıkan uyuşmazlık, hukuki nitelikte olduğundan, vergi mahkemesinde, genel hükümlere göre açılacak bir idari davaya konu edilebilir[152].

d) Verginin Konusunda Hata

Mevzuda hata, açık olarak vergi konusuna girmeyen ya da vergiden istisna edilmiş olan gelir, servet, değer, belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi ya da alınmasından doğmaktadır (VUK m.118/III).. Burada da yükümlülükte hata uygulamasında olduğu gibi "açık olma" koşulu aranmaktadır[153]. Fakat konu açısından hatalı işlemde yapılan yanlışlık, yükümlünün kişiliği ile ilgili değil vergilendirilecek ekonomik unsur bakımından sözkonusudur[154]. Bir gelirin, servet ya

---

[148] **Kaneti**, s. 155.
[149] **Atar**, s. 153.
[150] Dş. 11. D. 24.2.1976 gün ve E.1974/3107, K.1976/715, (**Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 180); "... Muaflık koşullarını yitiren çiftçi, ancak ertesi yıldan itibaren vergiye tabi tutulabileceğinden, aksine yapılan işlemde bir vergilendirme hatası vardır." Dş. 4.D. 16.03.1984 gün ve E.1982/17962, K.1984/1112, (**Kızılot**, Vergi İhtilafları, s. 103).
[151] **Oto**, s. 65; **Özbalcı**, Usul, s. 371-372.
[152] **Candan**, Uzlaşma, s. 204.
[153] "Açık olma" koşulundan kasıt vergi konusuna girmeme ya da vergiden istisna edilen gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi ya da alınmasının herhangi bir kuşku ya da hukuki tartışmaya meydan bırakmayacak şekilde ortada olmasıdır. Uyuşmazlık halinde sözkonusu açıklığın mevcut olup olmadığına yargı yeri karar verecektir. Açıklık mevcut değilse vergi hatasından söz edilemeyecektir. Bu takdirde uyuşmazlığın genel hükümlere göre açılacak davalara konu olması mümkün olacaktır. (**Candan**, Uzlaşma, s. 204).
[154] **Oto**, s. 65.

da bir bağışın gelir olarak vergilendirilmesinde bu tür hatalardan söz edilebildiği gibi bir kazancın vergiden istisna olduğu konusunda açık bir hükmün bulunmaması halinde konuda hatadan bahisle hata düzeltme yoluna başvurulamayacaktır[155]. Burada hata mükellefin şahsı ile değil vergi konusu olay ya da işlemlerle ilgilidir[156]. Örneğin, bir gelir türünün servet olarak ya da bir bağışın gelir olarak vergilendirilmesi[157], Gelir Vergisi Kanunu ile (m.23/11) vergiden istisna edilen emekli, malul, dul ve yetimlerin aylıklarından gelir vergisi alınması[158] konuda hata oluşturmaktadır.

Vergi konusunda hata nedeniyle düzeltme yapılabilmesi için vergi konusuna girmeme veya vergiden istisna olma durumunun açık olması, maddi şartlar ya da hukuki durum yönünden yoruma dayalı olmaması gerekir[159]. Vergi konusundaki hatayı iki ana başlık altında toplamak mümkündür :

Vergi kanunları ile bilerek verginin konusuna alınmayan ya da verginin konusuna girip girmediği açık olarak belli olmayan ve dolayısıyla henüz sonuca kavuşturulmamış işlem veya olayların vergilendirilmesi.

Verginin konusuna girmekle birlikte vergiden istisna tutulan gelir, kıymet, evrak ve işlemlerin matraha dahil edilmesi durumunda verginin konusunda hata yapılması söz konusu olacaktır.

---

[155] Bkz. Dş. 4.D, 9.11.1983 gün ve E.1982/3086, K.1983/8823, (**Candan,** Uzlaşma, s. 304); " Bir işyerinin vergi konusuna girip girmediği, işletmecilerinin bu işyerinden dolayı yükümlü olup olmayacakları konuları Vergi Usul Kanunu'nun 118'nci maddesinde belirtilen açık bir vergilendirme hatası niteliğinde olmayıp hukuki nitelikte bir uyuşmazlık olduğundan düzeltme yoluna başvurulamaz" Dş. 7.D, 12.11.1980 gün ve E.1979/1987, K.1980/1373, (**Candan,** Uzlaşma, s. 304).

[156]"Kanuni süresinde ödenen verginin tahakkukunun geç yapıldığından bahisle ceza kesilmesi mevzuda hatayı oluşturur" Dş. 4.D, 20.4.1993 gün ve E.1991/4613, K.1993/1722, (Dş. Der., S.88, s..210).

[157] **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 104.

[158] **Atar,** s. 154.

[159] **Özbalcı,** Usul, s. 373; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 104; **Oto,** s. 65. "Davacı şirketin sahip olduğu yatırım teşvik belgesinin genel hükümler bölümünde belirtilen vergi, resim, harç istisnası gibi teşvik tedbirlerinin belgede öngörülen değerler ve şartlar esas olmak üzere uygulanacağı yolundaki hükmün, teşvik belgesi kapsamındaki sermaye artırımının damga vergisi istisnasından yararlanıp yararlanmayacağı sorunu anılan hükmün yorumlanması suretiyle çözümlenebilecek nitelikte bulunduğundan davacı şirket adına sermaye artırımı Vergi Usul Kanunu'nun 118'nci maddesinin 3.fıkrasında tanımlanan mevzuda hatayı oluşturmadığından hukuki bir sorun teşkil eden ve yasaların yorumu sonunda çözümlenebilecek nitelikte uyuşmazlıkta, düzeltme ve şikayet yoluna gidilmek

Vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden vergilendirme yapılmışsa, verginin konusunda hataya düşülmüş demektir. Taşıt alım vergisinde vergiyi doğuran olay, taşıtın iktisabıdır. Mahkemenin ihtiyati tedbir kararıyla taşıtın satışı yasaklanmışsa, ödenmiş olan taşıt alım vergisi, verginin konusunda hata nedeniyle düzeltme yoluyla geri istenebilir[160].

Verginin konusunda hata nedeniyle düzeltme yapılabilmesi için, vergi konusuna girmeme veya vergiden istisna olma durumunun açık olması, maddi şartlar ya da hukuki durum yönünden yoruma dayalı olmaması gerekir[161]. Örneğin; Danıştay, bir kazancın vergiden müstesna olduğu konusunda açık bir hüküm bulunmadığından düzeltme yoluna başvurulamayacağına karar vermiştir[162]. Yine Danıştay, bir başka kararında, bir iş yerinin vergi mevzuuna girip girmediği, işletmecilerinin bu iş yerinden dolayı yükümlü olup olmayacakları konularının, Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesine giren açık bir vergilendirme hatası olmayan hukuki nitelikte bir uyuşmazlık olduklarını söylemektedir[163].

e) Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır (VUK m.118/IV).

Vergiler, belli bir dönem esas alınarak tarh ve tahakkuk ettirilerek alınır. Bu vergilendirme dönemi her verginin nitelik ve özelliğine göre değişir ve kendi özel kanununda düzenlenir. Yani her vergi kanununda, o vergi için belirlenen bir vergilendirme dönemi vardır. Örneğin, gelir vergisinde vergilendirme dönemi takvim

---

suretiyle tesis edilen dava konusu işlemi iptal eden mahkeme kararında isabet görülmemiştir" Dş.7.D, 9.5.2000 gün ve E.1999/2648, K.2000/1508, (**Kızılot,** Özelgeler , s. 889- 890).

[160] Dş. 7.D. 28.2.1986 gün ve E.1985/3180, K.1986/600, (Dş. Der., S. 64-65, s. 281-283).

[161] **Özbalcı**, Usul, s. 373.

[162] Dş. 4. D. 9.11.1983 gün ve E.1982/3086, K.1983/8823, (**Candan**, Uzlaşma, s. 204).

[163] Dş.7.D. 12.11.1980 gün ve E.1979/1987, K.1980/1373, (**Candan**, Uzlaşma, s. 204); "... harca konu yapılamayacak bir yerin işgalinden dolayı İşgal Harcı alınmasında, harcın konusunda hata yapılmış olduğundan, düzeltme yoluyla hatanın düzeltilmesi gerekir." Dş.VDDGK, 28.01.1994 gün ve E.1993/96, K.1994/87, (**Kızılot**, İhtilaflar, s.104).

yılıdır[164]. İşte bu vergilendirme yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olması durumunda vergilendirme veya muafiyet döneminde hata söz konusu olur.

Örneğin, 1995 takvim yılına ait bir gelirin 1994 takvim yılına ait bir gelir gibi vergiye tabi tutulması veya 1995 takvim yılında gelir vergisi mükellefi olan bir şahıstan, 1994 takvim yılı için vergi istenmesi[165], emlak vergisindeki geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması[166], gelir vergisinde bir takvim yılı içinde 8 ay ticari faaliyette bulunan tacir A'nın vergilendirme döneminin 12 ay olarak kabul edilmesi[167], götürü usule tabi olmanın koşullarını yıl içinde kaybedenlerin ertesi takvim yılı başından itibaren değil de, bu durumun meydana geldiği takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmek istenmesi, kıst (bir yıldan az) dönem faaliyette bulunan mükellefin ilgili yıl matrahının bir tam yıl esas alınmak suretiyle takdir edilmesi ve bu matrah üzerinden tarhiyat yapılması ya da gayrimenkul sermaye iradında, peşin tahsil edilen kira gelirinin, ait olduğu yılda değil de, tahsil edildiği yılda vergilendirilmesi[168] vergilendirme döneminde yapılan hatalardır. Buna karşılık gelir vergisinde kıst dönem uygulaması, vergi kanunlarının yürürlüğe girişi ve yürürlükten kalkışı, zamanaşımı konularındaki uygulama yanlışlıkları tartışmaya elverişli nitelikleri nedeniyle hukuki uyuşmazlık teşkil ederler[169].

D.Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolunun Kapsamı Dışında Kalan Konular

1. Genel Olarak

Uygulamada çok değişik ve çeşitli hata türleri ile karşılaşmak mümkündür. Kanun koyucu bazı işlem yanlışlıklardan kaynaklanan sorunların yargıya intikal

---

[164] **Eroğlu**, s. 189.
[165] **Eroğlu**, s. 189.
[166] **Karakoç**, Vergi Hukuku, s.372.
[167] **Atar**, s. 154.
[168] **Oto**, s. 66-67.
[169] **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 180-181.

ettirilmeden nisbeten kolay mekanizmalarla ortadan kaldırılmasını kabul etmekte ve bunu için düzeltme yoluna yer vermektedir[170].

Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan sorunları tümünü düzeltme yoluyla çözümlenmesi mümkün olmadığından, kanun ve Danıştay'ın istikrar kazanmış uygulamaları da dikkate alındığında, vergi hatalarını düzeltme süreci dışında kalan konular şunlardır[171].

2. Vergi Hatası Sayılmayan Hukuki Uyuşmazlıklar

Vergi hataları kolaylıkla tespit edilebilen, hukuki tartışmayı gerektirmeyen açık yanlışlıklardır. Buna karşılık vergilendirme işleminde ortaya çıkan bir takım yanlışlık ve sakatlıklar ancak hukuki, tartışma, yorum ya da değerlendirmelere başvurulması suretiyle çözümlenebilmektedir. Bu tür sakatlıklar hukuki uyuşmazlık adlanır. Vergi hatası dışında kalıp, maddi olaya ilişkin açık olmayan noktalardan, yasa hükmünün kaleme alınış şeklinden, maddi olayın karmaşık niteliğinden, olaydaki teknik özelliklerden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekillerinden, vergi borcunun zamanaşımına uğrayıp uğramadığı vb. konulardan doğan uyuşmazlıklara doktrin ve yerleşik Danıştay içtihatlarında "hukuki uyuşmazlık" adı verilmektedir. Hukuki uyuşmazlıklar vergi hatalarından farklı olarak, vergi ilişkisinin tarafları arasında tartışma konusu olabilecek ve vergilendirme işlemlerinin esasına ilişkin hususlarda ortaya çıkmaktadır. Buna göre yoruma açık, içtihat konusu olmaya elverişli, muğlak ve mahiyeti tam anlaşılamayan meseleler ve durumlar hukuki uyuşmazlığın kapsamına girer[172].

Hukuki uyuşmazlıklar, vergi hatasından farklı olarak, vergilendirme işleminin özüne ilişkin, vergi alacaklısı ile borçlusu arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlarda ortaya çıkar. Taraflardan biri işlemde sakatlık olduğunu ileri sürerken, karşı taraf işlemin kanun hükümleri çerçevesinde düzgün olduğunu iddia

---

[170] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 372.
[171] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 372-373.
[172] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 176; **Kaneti,** s.162; **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 373; **Atar,** s.164-165; **Aksoy,** s. 80-81.

eder. Bu tür tartışmalar maddi olaya ilişkin açık olmayan noktalardan, kanun hükümlerinin kaleme alınış şeklinden, maddi olayın karmaşık niteliğinden, olaydaki teknik özelliklerden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekillerinden, vergi borcunun zamanaşımına uğrayıp uğramadığı, vergi suçlarında maddi ve manevi unsurların tespiti vb. konulardan doğar[173]. Özellikle olaya uygulanacak kanun hükmü açık olmayıp da bir yorum sorunu ile karşı karşıya bulunuluyorsa, hukuki tartışma söz konusudur. İşte bu tür yorum gerektiren uyuşmazlıkların yargı yerlerince çözüme kavuşturulması zorunludur[174].

Danıştay, vergi ihbarnamelerinin tebliğine ilişkin uyuşmazlığı, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılıp yararlanılamayacağını, bir kazancın istisna kapsamına girip girmediğini, indirim uygulanmaması nedeniyle fazla kesilen vergilerin geri verilmesinin gerekip gerekmediğini hukuki uyuşmazlık olarak nitelendirmiş, düzeltme süreci işletilerek açılan iptal davalarını bu nedenle reddetmiştir[175]. Buna karşılık, gelir vergisinden mahsup edilmesi gereken vergilerin mahsup edilmemesinden dolayı fazla ödenen verginin, açık olarak vergiden istisna edilen bir konu üzerinden alınan bir verginin düzeltme yoluyla geri istenmesini kabul etmiştir[176].

Hukuki uyuşmazlıkların ortaya çıkması durumunda yükümlülerin mutlaka doğrudan vergi yargısına başvurmaları gerekir. Bir vergilendirme işleminde vergi hatası bulunduğu düşüncesiyle doğrudan yargı yoluna gitmek yerine, yargısal sürelerin geçirilmesinden sonra düzeltme yoluna gidilmesi halinde, sonraki safhalarda söz konusu uyuşmazlığın hukuki bir uyuşmazlık olduğu anlaşılırsa artık vergi mahkemesinde dava açma süresi geçirilmiş olduğundan, uyuşmazlığın yargısal yoldan çözülmesi imkanı kaybedilmiş olur. Çünkü sürenin geçirilmesi halinde açılacak vergi davaları usulden reddedilecektir. Bu yüzden düzeltme yoluna

---

[173] **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 176.

[174] **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 176 ; **Kaneti**, s. 162. "Uyuşmazlığın, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi hatalarına ilişkin olmayıp, hukuki bir uyuşmazlık niteliğinde olması halinde, hukuki konulara ilişkin olan uyuşmazlıklar düzeltme konusuna girmez." Dş.4.D. 28.12.1989 gün ve E.1987/5742, K.1989/4448, (**Kızılot**, İhtilaflar, s.97).

[175] **Kaneti**, s. 162.

[176] Bkz. Dş.7.D. 15.3.1984 gün ve E.1984/1310, K.1984/575, (Dş. Der., S. 56-57, s.256-260). Aynı yönde bkz. Dş.7.D. 20.6.1984 gün ve E.1984/284, K.1984/292, (Dş. Der., S.56-57, s.279-281).

başvurmadan önce işlemlerdeki sakatlıkların mahiyetinin ne olduğu doğru bir şekilde tespit edilmelidir[177].

Hukuki uyuşmazlıkların bir idari çözüm yolu olan düzeltme usulüyle çözümlenmesi mümkün değildir. Hukuki uyuşmazlıkların ortaya çıkması durumunda yükümlülerin mutlaka doğrudan vergi yargısına başvurmaları gerekir. Vergi hatası bulunduğu düşüncesiyle doğrudan yargı yoluna gitmek yerine, yargısal sürelerin geçirilmesinden sonra düzeltme yoluna gidilmesi halinde sonraki safhalarda (vergi idaresinde, vergi mahkemesinde ya da Danıştay'da) söz konusu uyuşmazlığın hukuki bir uyuşmazlık olduğu anlaşılırsa artık vergi mahkemesinde dava açma süresi geçilmiş olacağından uyuşmazlığın yargısal yoldan çözümlenmesi imkanı kaybedilmiş olur. Bu bakımdan düzeltme yoluna başvurmadan önce işlemlerdeki sakatlığın mahiyetinin ne olduğunu doğru bir şekilde tespit edilmelidir[178].

3. Yargı Kararına Konu Olmuş Hususlar

Vergi Usul Kanunu'nun 125'inci maddesine göre, yargı organlarının kararlarına konu olan ve hakkında hüküm verilmiş bulunan vergi hatalarının düzeltme yolu ile çözümlenmesi mümkün değildir. Bununla beraber hatalarla ilgili sözkonusu yargı mercilerince karar verilmemiş olması kaydıyla –yargı kararları kesinleşmiş olsa bile- vergi mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dan geçen işlemlerde de düzeltme yolunma gidilebilmesi mümkündür (VUK.m.125)[179]. Bir başka anlatımla, yargı organlarından geçen işlemlerdeki hatalar hakkında herhangi bir karar verilmemiş olması halinde veya yargı kararının çözüme bağladığı vergi hatları dışındaki hataların vergi hatalarını düzeltme yoluyla ortadan kaldırılması kabul edilmiştir[180]. Bu kuralın kabul edilmesinin iki sebebi vardır. Birincisi, anayasal bir temele dayanmaktadır; buna göre güçler ayrılığı ilkesinin bir gereği olarak yargı işlemine konu olmuş bir husus bir idari işlemle değiştirilemez ya da ortadan kaldırılamaz. İkincisi, usul hukukunun kesin hükme tanıdığı geçerlik, aynı şekilde bir

---

[177] **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 177.
[178] **Atar**, s. 165.
[179] **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 173 ; **Erginay**, s. 125 ; **Oto**, s. 60 ; **Aksoy**, s. 66 ; **Kızılot**, Vergi İhtilafları, s. 95 ; **Bilici**, s. 126 ; **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 373.
[180] **Kaneti**, s. 162.

yargı kararına dokunulmamasını gerektirmektedir[181].

4. Ödeme Emrindeki Hatalar

Vergi Usul Kanunu, fazla ya da eksik vergi istenmesinde -tarh aşaması- ya da alınmasında -tahsil aşaması- düzeltme yoluna başvurulmasına imkan tanımaktadır. Ancak tahsile yönelik olarak düzenlenen ödeme emrine karşı ise düzeltme yoluna gidilememektedir[182]. Çünkü bu durumda vergi henüz tahsil edilmemiştir[183].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesi ise, ödeme emrine karşı açılacak davalarda ancak üç sebebe dayanılabileceğini hükme bağlamıştır. Buna göre yükümlü ödeme emrine karşı açacağı davada; borcunun olmadığını, kısmen ödediğini ya da borcun zamanaşımına uğradığını ileri sürebilir. Vergi hukuku teorisinde ve uygulamasında, geçmişte, hata düzeltmeye ilişkin kurallar Vergi Usul Kanunu'nda yer aldığından ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da bu hükümlere herhangi bir yollama yapılmadığından, ödeme emri aşamasında düzeltme yoluna başvurulmaması yolunda hakim görüş mevcuttu[184]. Bu görüşe göre, yani ödeme emrini sakatlayan bir hata sözkonusu olduğunda, bunun yargısal yolla yani dava açmak suretiyle düzeltilmesini istemek mümkün olacaktır[185].

Hakim görüş bu olmakla birlikte ödeme emri aşamasında da düzeltme yoluna gidilebilmesinin mümkün olduğu kabul edilmektedir[186]. Çünkü, ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna gitmeyi engelleyen herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Aksine, Vergi Usul Kanunu'nun düzeltmede zamanaşımını düzenleyen 126'ncı maddesinin c bendi, dolaylı olarak ödeme emrine karşı hata düzeltmeye gidilebileceğini mümkün kılmaktadır. Ayrıca bu imkanın tanınması, kamu borçlusu

---

[181] **Öncel- Kumrulu-Çağan**, s. 181; **Kaneti**, s. 163.
[182] Dş.7.D. 2.4.1982 gün ve E.1980/1487, K.1982/671, (Dş. Der., S. 48-49, s. 229).
[183] **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 374.
[184] **Kumrulu**, s. 661-662; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 182; **Taş**, s. 33. Ödeme emri aşamasında düzeltme yoluna başvurulmasının mümkün olmadığı yönünde kararlar için bkz. Dş.13.D. 23.3.1974 gün ve E.1972/5597, K.1974/1176, (Dş. Der., S.16-17, s.459-460); Dş.13.D. 7.11.1974 gün ve E.1974/543, K.1974/4067, (Dş. Der., S.18-19, s.675-676); Dş. 7.D. 2.4.1982 gün ve E.1980/1487, K.1982/671, (Dş. Der., S.48-49, S.230). Ayrıca bkz. **Karakoç**, Süreler, s. 112, dp. 103.
[185] **Karakoç**, Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 127.
[186] **Karakoç**, Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 105 vd.

ile kamu alacaklısı arasında uyuşmazlık çıkmasını, çıkan uyuşmazlık nedeniyle yapılacak harcamaları ve zaman kaybını önlemesi bakımından da isabetli olacaktır[187]. Tarh işlemi sırasında ve tahsilden sonra başvurma olanağı bulunan bu yola, bu iki aşama arasında söz konusu olan ödeme emri safhasındaki hatalar için başvurulamayacağını kabul etmek hukuk mantığına pek uymamaktadır. Nitekim Danıştay'ın da bazı kararları ödeme emri aşamasında da hata düzeltme yoluna başvurulabileceği yönündedir[188].

Ödeme emrine karşı hata düzeltme yoluna gidilip gidilemeyeceği yönündeki tartışmaların yanısıra, vergi hatasının, ödeme emrine karşı açılan bir davada inceleme konusu yapılması mümkündür. Nitekim Danıştay ödeme emrine karşı açılan davalarda, bazı vergi hatalarını -verginin mükerrer olması, yükümlünün şahsında hata, verginin konusunda hata ve yükümlülükte hata- "böyle bir borcun olmadığı" iddiası kapsamında değerlendirmektedir[189].

E. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması Ve Vergi Hataları Düzeltmeye Yetkili Organlar

1. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

Vergi Usul Kanunu'nun 119'uncu maddesine göre, vergi hataları aşağıda belirtilen yollardan biri ile ortaya çıkarılabilir;

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesiyle,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,

---

[187] **Karakoç**, Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 128.

[188] Ödeme emri aşamasında düzeltme yoluna başvurulabileceği yönünde kararlar için bkz. Dş.7.D. 21.12.1995 gün ve E.1995/1902, K.1995/5748, (Dş.Der., S. 91, s.393-396); Dş.9.D. 12.4.1996 gün ve E.1995/3087, K.1996/1404, (Dş. Der., S. 92, s.698-704); Dş.9.D. 12.4.1996 gün ve E.1995/3087, K.1996/1404, (Yaklaşım, Yıl:7, S.79, Temmuz 1999, s.184-185).

[189] Bkz. Dş. 13.D. 27.12.1978 gün ve E.1977/2606, K.1978/3359, (Dş. Der., S.34-35, s.611-612); Dş. 4.D. 7.10.1983 gün ve E.1982/1702, K.1983/7127, (Dş. Der., S.54-55, s.175-176) ; Dş. VDDGK.

- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile,
- Yükümlünün müracaatı ile.

Maddede vergi hatalarının ortaya çıkarılması yolları belirtilmekle, bu ihtimallerle sınırlı olmadığı kuşkusuzdur. Bu bağlamda hatanın Vergi Usul Kanunu'nun 119'uncu maddesinde sayılan durumlar dışında ortaya çıkması halinde de düzeltme işleminin yapılabilmesinin kabulü gerekmektedir[190].

Vergi hataları, belirtilen yollardan hangisi ile tespit edilirse edilsin, hata tespit edildiği tarihte meydana çıkarılmış sayılır. Yani vergi hatasının bulunduğu tarih, bu hatanın bulunması üzerine düzenlenen tutanak tarihidir. Bir tutanağın mevcut olmadığı hallerde ise vergi hatası, hakkında yazılan yazılar, inceleme ve teftiş raporları ile yükümlünün vermiş olduğu dilekçe, yanlışı tespit eden yazılar olacaktır. Bu vesikalardaki tarihler ile yükümlüye ait dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih ise hatanın meydana çıkarıldığı tarih olarak kabul edilecektir[191]. Bu tarihin tesbiti, düzeltme zamanaşımı süresi bakımından önemlidir. Zira vergi hataları, düzeltme süresi içinde düzeltilebileceğinden hatanın ortaya çıktığı tarihin bilinmesi gerekmektedir[192].

2. Vergi Hatalarını Düzeltmeye Yetkili Organlar

Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesine göre, vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi[193] müdürü karar verir. Vergi dairesi bulunmayan yerlerde, malmüdürleri bu yetkiye sahip bulunmaktadır[194].

Düzeltme yetkisi, münhasıran vergi dairesi müdürlerine verilmiş olduğundan,

---

9.6.1987 gün ve E.1987/7, K.1987/19, (Dş. Der. S. 68-69, s.233-235). Bu konuda geniş bilgi için bkz. **Karakoç**, Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 128-131.

[190] "Örneğin, inceleme yetkisi, incelemeye yetkili olanların muavinleri için belli bir süre sonunda verilmektedir. Bu kişiler refakatinde bulundukları kişilerin yaptıkları incelemede hatayı tesbit edebilirler. Ancak, prosedür gereği, hatayı refakat yaptıran bulmuş sayılır". (**Özyer**, s.195).

[191] **Eroğlu**, s. 193.

[192] **Turgay**, s. 244.

[193] İlgili vergi dairesi; vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren, tahsil eden ve vergi hatasını yapan vergi dairesidir.

[194] **Kızılot**, Vergi İhtilafları, s. 108.

başkasına devredilemez[195]. Ancak, vergi dairesi müdürüne, müdür yardımcısının vekalet etmesi halinde, vekalet eden kişinin düzeltme yetkisine sahip olacağı kuşkusuzdur[196]. Vergi dairelerinin dışında saymanlıklar tarafından yapılacak işlemlerde de vergi hatası meydana gelebilir. Bu hataları düzeltme yetkisi de, o mahallin vergi dairesi müdürüne ait olmaktadır. Ancak gerekli ret ve iadeler ise, saymanlık tarafından yapılacaktır[197].

Vergi hatalarının düzeltilmesi için hatanın tutarı yönünden herhangi bir sınırlama getirilmemiştir[198]. Bu durumda, vergi dairesi hatanın miktarına bakmaksızın düzeltmeye karar verebilecektir.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra, vergi dairesine yaptıkları düzeltme işlemleri reddolunanların, Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü. maddesi uyarınca, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurabilmeleri mümkündür. Bu durumda, düzeltmeye yetkili organ Maliye Bakanlığı olmakta ancak düzeltme işlemleri vergi dairesince yapılmaktadır[199].

F. Düzeltme Yolları

1. Genel Olarak

Gerek vergiler gerek cezalar bakımından yapılacak düzeltme için kanunda iki yol düzenlenmiştir. Düzeltme işlemi ya vergi dairesince re'sen yapılır ya da yükümlünün başvurusu üzerine gerçekleşir.

2. Re'sen Düzeltme

Vergi Usul Kanunu'nun 121'inci maddesi ile, vergi idaresince, tereddüt

---

[195] **Oto**, s. 67; **Özyer**, s. 195.
[196] **Oto**, s. 67-68.
[197] **Oto**, s. 68.
[198] Maliye Bakanlığı Genel Yazısı, 27.8.1980 Tarih, S. 2362915-65;60210, (**Kızılot**, Vergi İhtilafları, s.108).
[199] **Kızılot**, Vergi İhtilafları, s. 108.

edilmeyecek derecede açık ve kesin vergi hatalarının, mükellefin herhangi bir başvurusu olmasa dahi, re'sen düzeltilebilmesine olanak sağlanmıştır. Hatanın, yükümlü ya da vergi dairesi tarafından yapılması halinde dahi, düzeltme zamanaşımı süresi içinde re'sen düzeltilebilmesi mümkündür[200]. Bu düzenlemenin doğal sonucu olarak, vergi hatasının, üst makamlarca tespit edilmiş olması ya da vergi incelemesi ve teftiş neticesinde bulunmuş olması şartları aranmaksızın düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir[201].

Kanun, re'sen düzeltme için, vergi hatasının tereddüt edilmeyecek şekilde açık ve mutlak olmasını aramıştır[202]. Vergi hatasının "açık olması" iki şeyi ifade etmektedir. Birincisi, vergi hatası her şeyden önce vergi idaresinin herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmasına ya da yükümlünün herhangi bir açıklamasına[203] gerek olmaksızın, ilk bakışta anlaşılır olmalıdır. Örneğin, beyannamede bildirilen vergi matrahına kanunda yazılı vergi oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan vergi miktarında hata olup olmadığı, basit bir matematik işlemiyle görülebilir. Buna karşılık; katma değer vergisi mükellefinin indirim hakkı olup olmadığı konusunda bir yargıya varılabilmesi defter ve belgelerde inceleme ve araştırma yapılmasıyla olanaklıdır[204].

İkincisi, vergi hatası, lafzi yorum dışındaki yorum tekniklerinin uygulanmasını gerektirmeden, anlaşılabilir durumda olmalıdır. Bu tür yorum gerektiren konularda başvuru üzerine düzeltme yapılamayacağı gibi re'sen düzeltme de yapılamaz[205]. Vergi hatasının mutlak olması ise, doğruluğu ileri sürülen hususun, tartışmalı olmamasını ifade eder. Örneğin, taksitli motorlu taşıt satışlarında vade

---

[200] **Atar**, s. 156.
[201] **Oto**, s. 68.
[202] **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 182; **Uluatam-Methibay**, s. 229; **Candan**, Uzlaşma, s. 205; **Turgay**, s.246; **Özbalcı**, Usul, s. 375; **Eroğlu**, s. 195.
[203] **Özyer**, s. 196.
[204] **Candan**, Uzlaşma, s. 206. "KDV indiriminin yasal olup olmadığı, dolayısıyla vergi iadesi doğup doğmadığı hususu, dosyadaki bilgi ve belgelerin incelenmesiyle ortaya çıkarılabileceğinden, bu konuda yapılan hatanın açık vergi hatası oluşturmayacağı hk." Dş.7.D. 29.12.1992 gün ve E.1988/4593, K.1992/6267, (**Candan**, Uzlaşma, s. 206).
[205] "Transmikserli kamyonun Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne tabi olup olmadığı bu konuda açık bir hüküm olmadığı için ancak yorum yoluyla açıklığa kavuşturulabilir. yoruma ve tartışmaya açık konuların VUK'un vergi hataları ile ilgili kuralları kapsamında irdelenmesi mümkün olmayıp, bu tür vergileme işlemleri hakkında yargı yerlerine başvurularak çözüm aranabilir" Dş.VDDGK. 24.9.1999 gün ve E.1999/38, K.1999/404, (**Kızılot**, Danıştay Kararları, C.6, s.884-886).

farkının fatura bedeline dahil edilip edilmeyeceği konusundaki uyuşmazlıklarda, Danıştay'ın vergi davalarına bakan dairelerinde farklı biçimlerde karar verilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ise bu konuda vergi hatası iddiasını kabul etmemiştir[206].

Re'sen düzeltme nedenleri, vergi dairesinin kendi iç denetim mekanizması ile ortaya çıkmaktadır[207]. Bu çerçevede vergi idaresi, hatalı vergiyi yükümlünün aleyhine ya da lehine düzeltebilecektir. Yapılan düzeltme yükümlünün lehine ise, düzeltme fişi düzenlenir ve bir örneği yükümlüye tebliğ edilir. Hatalı tarhiyatın dayanağı olan tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısım için geçerliliğini korur[208]. Yükümlü lehine yapılan düzeltme sonucu, yükümlünün geri alacağı bir paranın bulunması halinde, yükümlünün, kendisine düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihten itibaren bir yıl içinde ilgili vergi dairesine başvurması gerekir. Aksi halde, süre hak düşürücü[209] olduğundan, alacak hakkını kaybeder (VUK.m.120/II).

Düzeltme yükümlü aleyhine ise, yani düzeltme sonucu ek bir vergi borcu çıkıyorsa, ek verginin yükümlüye tebliği gerekir. Düzeltme konusu tarhiyatın daha önce tahakkuk fişi veya ihbarname ile yapılmış olması sonucu değiştirmemektedir[210]. Yükümlü, bu tebliğ üzerine genel dava açma süresi (30 gün) içinde dava açabilir (VUK.m.121). Dava açmazsa, düzeltme ile salınan vergi tebliğ tarihinden itibaren 30 gün geçtikten sonra –yani dava açma süresi dolduktan sonra- tahakkuk edecektir. Ödeme vadesi ise tahakkuk tarihinden itibaren birinci ayın sonunda dolacaktır [211]. Vergi idaresi re'sen düzeltme yetkisini ancak düzeltme zamanaşımı süresi içinde kullanabilir[212].

---

[206] Dş. VDDGK. 25.6.1999 gün ve E.1999/283, K.1999/376, (**Candan,** Uzlaşma, s. 207).
[207] **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 182.
[208] **Eroğlu,** s. 195; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 105.
[209] **Sonsuzoğlu**, s. 138; **Candan**, Uzlaşma, s. 214; **Özyer,** s. 196.
[210] **Özbalcı**, Usul, s. 380; **Eroğlu,** s. 195.
[211] **Özbalcı**, Usul, s. 180.
[212] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 376.

3. Başvuru İle Düzeltme

Vergi Usul Kanunu'nun 122'nci maddesinde, yükümlülere vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden isteme hakkını tanımıştır. Buna göre; ceza muhatapları da, vergi cezalarındaki hesap ve cezalandırma hatalarının düzeltilmesini, cezayı kesen vergi dairesinden isteyebileceklerdir[213]. Ancak, düzeltme için vergi dairesine başvurulması, tahsilatı durdurmamaktadır[214].

Yükümlü, işlemi tesis eden idareye başvurduğunda, idari denetim mekanizması da işlemeye başlamaktadır. Bu başvuru idari denetim türlerinden isti'taf -aynı mercie başvuru- yoluna tekabül etmektedir[215].

a) Düzeltme Talebinde Bulunmaya Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 122'nci maddesi, düzeltme isteme hakkını yükümlülere tanımıştır. Yükümlü deyiminin, vergi sorumlularını da kapsayıp kapsamadığı, dolayısıyla da vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunup bulunamayacakları konusunda tereddütler mevcuttur. Bir görüşe göre[216] vergi sorumluları düzeltme isteminde bulunamaz. Örneğin, işveren işçisinin ücretinden fazla vergi keser ve bunu vergi dairesine yatırırsa, artık düzeltme yolu ile geri isteyemez. Bu hak ancak verginin mükellefi olan işçiye aittir.

Vergi sorumlularının düzeltme yoluna başvurabileceğini savunan –bizim de katıldığımız- aksi görüşe göre ise, düzeltme yoluna başvurma hakkını sadece yükümlülerle sınırlı tutmamak gerekir[217]. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin son fıkrasına göre, "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir" ifadesine yer verilmektedir. Dolayısıyla vergi hatası yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenen ya da alınan vergi sorumluları da düzeltme yoluna başvurabilmelidir.

---

[213] **Candan**, Uzlaşma, s. 208; **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 376.
[214] **Sonsuzoğlu**, s. 138.
[215] **Öncel-Kumrulu - Çağan**, s. 182.
[216] **Özbalcı,** Usul, s. 381; **Koç**, s. 62.
[217] **Kızılot**, Vergi İhtilafları, s. 111; **Özyer,** s. 197.

Danıştay ise bazı kararlarında yükümlü kavramını geniş yorumlayarak, düzeltme isteyebileceklerin arasına vergi sorumlularını da katmaktadır[218]. Örneğin, Danıştay'ın, "... Mükellefin malvarlığındaki azalmayı sorumlu karşılamışsa, mükellefin düzeltme yoluna gitmede yararı olmadığından, malvarlığındaki azalma nedeniyle sorumlu düzeltme isteyebilir" şeklinde bir kararı bulunmaktadır[219]. Buna karşılık Danıştay daha eski kararlarında, düzeltmeyi talep hakkının yalnızca yükümlülere ait olduğunu belirtmiştir. Örneğin, Danıştay bir kararında; "Tevkif suretiyle alınan vergiler, vergi sorumlusu tarafından beyan edildikten sonra, bunlar tarafından düzeltme yoluyla geri istenemez. Düzeltme talebinin bizzat geliri tevkifata tabi tutulmuş mükellefler tarafından yapılması gerekir." şeklinde karar vermiştir[220]. Danıştay'ın bugünkü uygulaması, düzeltme ve şikayet yollarının vergi sorumluları tarafından da kullanılabileceği yönündedir[221].

Vergi cezalarındaki hesap ve cezalandırma hatalarının düzeltilmesi bakımından, düzeltme talebinde bulunma hakkı, yükümlü olsun ya da olmasın her ceza muhatabı için söz konusudur[222].

b) Düzeltme İsteminin Yapılışı

Vergi Usul Kanunu, düzeltme talebinin yazılı olmasını aramıştır (VUK m.122/I). Düzeltme talebi şekle tabi olmayan bir dilekçe ile yapılır. Yani dilekçedeki şekil noksanlığı sebebiyle düzeltme talebinin geçersizliği söz konusu olmaz[223]. Düzeltme talebini içeren dilekçeler, vergi dairesine elden verilebileceği gibi, posta ile

---

[218] **Candan**, Uzlaşma, s. 208. Hatta Danıştay önceki kararlarında düzeltme başvurusunda bulunma hakkından yansıtmalı vergilerde vergi yüküne nihai olarak katlanmak durumunda kalan kişilerin de yararlanabileceğini de kabul etmiştir. Dş.7.D. 29.4.1986 gün ve E.1985/1750, K.1986/1417, (Dş. Der., S. 64-65, s.274-276).

[219] Dş.4.D. 26.1.1986 gün ve E.1985/3253, K.1986/343, (Dş.Der., S.64-65, S.135). Karar konusu olayda, kıdem tazminatı şeklindeki istihkakından fazla vergi kesildiği iddiasıyla iş mahkemesinde açtığı davayı kazanan hizmet erbabına, fazla kesildiği yargı kararına bağlanmış olan vergi işverence iade edilmiştir. Bunun üzerine işverenin sorumlu sıfatıyla yaptığı düzeltme talebi ise, idarece reddedilmiş fakat Danıştay'ca kabul edilmiştir.

[220] Dş. 4.D. 27.1.1976 gün ve E.1975/836, K.1976/157, (**Oto**, s.71). Aynı yönde bkz. Dş.13.D. 12.10.1978 gün ve E.1978/2067, K.1978/2368, (**Oto**, s.70).

[221] Bkz. Dş.VDDGK. 22.4.1994 gün ve E.1993/118, K.1994/195, (Dş. Der., S. 90, s.305) ; Dş.4.D. 23.1.1986 gün ve E.1986/3253, K.1986/343, (Dş. Der., S. 64-65, s.135-138).

[222] **Candan**, Uzlaşma, s. 208.

[223] **Özbalcı**, Usul, s.383; **Koç**, s. 62; **Eroğlu**, s. 196.

taahhütlü olarak da gönderilebilir (VUK m.122/II). Dilekçenin vergi dairesine veriliş ya da posta ile gönderiliş tarihi, düzeltme zamanaşımı süresinin dolup dolmadığının tespiti açısından önemlidir.

Düzeltme talebini içeren dilekçede, uygulamada, düzeltilmesi istenilen vergi veya cezanın türü, miktarı, dönemi, mükellef hesap numarası, hatanın yapıldığı vesika ve hata hakkında bilgi ve açıklamalara yer verilmekte; ileri sürülen hata, açık ve öz biçimde ortaya konularak, yasal dayanakları gösterilmektedir[224].

Vergi Usul Kanunu'nun 122'nci maddesinde belirtilen "vergi dairesi", yükümlünün bağlı bulunduğu vergi dairesi olup düzeltme talebinin bu vergi dairesine yapılması gerekmektedir. Ancak, stopaj suretiyle vergi ödeyen kişiler ise, vergi hatasının düzeltilmesini, stopaj suretiyle kesilen verginin sorumlu tarafından yatırıldığı vergi dairesinden talep etmeleri gerekmektedir[225].

c) Düzeltme Talebinin İncelenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 123'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre, "Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme istemini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciine gönderir." Düzeltme mercii vergi dairesi müdürüdür. Düzeltmenin yapılıp yapılmayacağına vergi dairesi müdürü karar verir.

aa) Düzeltmenin Yapılması

Vergi Usul Kanunu'nun. 123'üncü maddesinin ikinci maddesine göre; "Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder[226]; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ

---

[224] **Candan**, Uzlaşma, s. 208.
[225] **Eroğlu**, s. 196.
[226] "Kanun'daki "emreder" ifadesi, uygulamada katı bir şekilde anlaşılmaktadır. Uygulamada, ilgili servis düzeltmenin yapılacağı görüşünde olursa bir düzeltme fişi hazırlamakta ve bu fiş sırasıyla ilgili memur, servis şefi ve müdür yardımcısı tarafından imzalandıktan sonra vergi dairesi müdürüne sunulmakta, müdürün imzasıyla da düzeltme işlemi yapılmış olmaktadır" (**Kızılot**, Vergi İhtilafları, s.112).

olunur."

Başvurunun vergi dairesi tarafından kabul edilmesi halinde, hatalı işlem düzeltilerek sorun ortadan kaldırılır. Vergi hataları, düzeltme fişine dayanarak düzeltilir. Düzeltme işleminin yapılması, tarh ya da tahakkuk kayıtlarından olması durumuna göre özellik taşır. Tarh kayıtlarından yapılan düzeltmelerde gerekli düzeltme işlemi yapıldıktan sonra, düzeltme fişinin bir örneğinin yükümlüye gönderilmesiyle yetinilir. Tahakkuk kayıtlarından yapılan düzeltmelerde ise, yükümlüden haksız yere vergi alınmışsa fazla vergi, yükümlüye red ve iade olunur. Bunun için, düzeltme fişinin bir örneği, yükümlüye başvuracağı muhasebe ve süre de belirtilmek suretiyle yükümlüye tebliğ olunur[227]. Yükümlünün tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde parasını geri almak üzere başvuruda bulunmaması halinde hakkı düşer.

bb) Düzeltme Talebinin Reddedilmesi

Düzeltme isteminin uygun görülmemesi halinde, yükümlünün düzeltme talebi vergi dairesince reddedilir. Düzeltme talebinin hangi sürede vergi dairesi tarafından sonuçlandırılacağı hakkında Vergi Usul Kanunu'nda bir hüküm bulunmadığından, idari bir başvuru olması nedeniyle, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu ve 11'inci maddelerine göre çözüme gidilecektir[228]. Bu durumda, vergi dairesi 60 gün içinde düzeltme talebine karşı cevap vermezse, talep reddedilmiş sayılacaktır.

Düzeltme talebi vergi dairesince reddedilen ya da reddedilmiş sayılan yükümlü, hiyerarşik başvuru ile üst mercie gidebilir. Buna şikayet yolu denilmektedir (VUK.m.124). Şikayet başvurusu da reddedilen yükümlü için idari çözüm yolları kapanmış olacaktır. Bu durumda konunun artık yargıya intikal ettirilmesi mümkün

---

[227] **Kızılot**, Vergi İhtilafları, s. 112; **Özyer**, s. 196. "Düzeltme fişinde, reddedilecek miktarın, müracaat edilecek muhasebenin ve müracaat süresinin belirtilmemiş olması halinde, düzeltme fişi yükümlüye tebliğ edilmiş olsa dahi, verginin geri istenmesi için öngörülen bir yıllık hak düşürücü süre işlemez" (**Candan**, Uzlaşma, s. 214).

[228] **Akkaya**, s. 153-163. Buna karşılık Candan, düzeltme başvurusu üzerine, idari makamın vereceği cevabın kesin nitelikte olmadığı, bir ara işlem olduğundan bahisle idari davaya konu edilmesinin mümkün olmadığını; bu nedenle de İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesinin düzeltme başvuruları dolayısıyla uygulanamayacağı görüşündedir. Ona göre, bu başvurular 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 7'nci maddesinde belirtilen iki aylık sürede cevaplanması gerekmektedir. (**Candan**, Uzlaşma, s. 214-215).

olacaktır[229].Haklarında tesis edilen işlemlerde vergi hatası olarak kabul edilebilecek yanlışlık ve sakatlıklar bulunan yükümlüler, vergi dairesine başvurarak bunların düzeltilmesini talep edebilirler (VUK.m.122). Danıştay, yükümlü kavramını geniş yorumlayarak, düzeltme isteyebilecekler arasına vergi sorumlularını da katmıştır. Ceza muhatapları da, vergi cezalarındaki hesap ve cezalandırma hatalarının düzeltilmesini, cezayı kesen vergi dairesinden isteyebilmektedir. Yükümlünün, kendi aleyhine de olsa düzeltme başvurusunda bulunmasında herhangi bit,r hukuki engel bulunmamaktadır[230].

G. Düzeltme Zamanaşımı

Vergide istikrar ilkesinin bir gereği olarak, vergi hatalarının düzeltilmesi bakımından da bir zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Kanunda zamanaşımı terimi kullanılmakla beraber, bu süre niteliği itibariyle hak düşürücüdür[231].

Düzeltmede zamanaşımını düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 126'ncı maddesi, "114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez" demek suretiyle 114'üncü maddeye atıf yapmış; 114'üncü maddede ise, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 5 yıl içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacakları açıklanmıştır. Aynı Kanun'un 19'uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğacağı kabul edilmiştir. Bu durumda, vergi hatası bulunan bir vergilendirme işleminin ilişkin olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içinde ortaya çıkarılmayan vergi hataları, bu sürenin geçirilmesinden sonra düzeltilemeyecektir. Düzeltme zamanaşımı süresinin başlangıç ve sona ermesi, tarh zamanaşımı süresi ile aynı olmaktadır[232]. Bununla birlikte, Danıştay kararlarında düzeltme zamanaşımının,

---

[229] **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 182.
[230] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 376; vergi sorumlularını da hata düzeltme isteminde bulunabilecekleri konusundaki aksi görüş için bkz. **Aksoy**, s. 74.
[231] **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 183; **Kızılot**, Vergi İhtilafları, s. 112..
[232] **Candan**, Uzlaşma, s. 212.

yükümlünün idareye başvuruda bulunduğu[233] veya hatalı tarhiyatın yapıldığı tarihten başlayacağı[234] belirtilmiştir. Bu bağlamda, düzeltme zamanaşımı süresini hatanın yapıldığı tarihten başlatmak makul gibi görünse de, kanunun ifadesinden böyle bir sonuç çıkarmak mümkün değildir. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 126'ncı maddesinin bir yıllık ek zamanaşımı süresiyle ilgili (a) bendindeki "Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergiler"den sözedilmesi de bunu doğrulamaktadır [235].

Vergi cezaları bakımından ise, vergi suçunun işlendiği takvim yılını izleyen yıl başından itibaren Vergi Usul Kanunu'nun 374'üncü. maddesinde ceza türü itibariyle öngörülen 5 ve 2 yıllık zamanaşımı süreleri geçtikten sonra ortaya çıkarılan hesap ve cezalandırma hatalarının düzeltilmesi söz konusu değildir.

Zamanaşımı süresi içinde ortaya çıkarılmak şartıyla sürenin dolmasından sonra bu hataların düzeltilmesi ise mümkündür[236].

Düzeltme zamanaşımı hem yükümlünün başvurusu üzerine yapılan hem de idare tarafından re'sen yapılan düzeltmeler için geçerlidir. Bu sürenin dolması ile, hatalı işlem sonucu lehine bir durum doğan taraf olarak yükümlü ya da vergi dairesi için adeta bir kazanılmış hakkın varlığı söz konusu olmaktadır[237].

Vergi Usul Kanunu'nun 126'ncı maddesi, üç özel durum için ek bir süreye yer vermektedir. Buna göre, düzeltme zamanaşımı süresi;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu

---

[233] Dş.4.D. 17.1.1978 gün ve E.1977/2974, K.1978/79, (**Candan**, Uzlaşma, s. 213).
[234] "Düzeltme isteminin, ceza kesme işleminin ve bu işlemdeki hatanın doğduğu tarih esas alınarak istenebileceği hk." Dş.VDDGK., 9.6.1995 gün ve E.1994/306, K.1994/224, (**Candan**, Uzlaşma, s. 213). Aynı yönde bkz Dş.9.D. 15.10.1974 gün ve E.1973/1491, K.1974/154, (**Candan**, Uzlaşma, s. 213).
[235] **Candan**, Uzlaşma, s. 213; **Karakoç**, Süreler, s. 91.
[236] **Candan**, Uzlaşma, s. 212; **Atar**, s. 157.
[237] **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 183.

yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre haczin yapıldığı,

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz. Böylece, düzeltme zamanaşımı süresi bu özel durumlarda altı yıla kadar uzayabilmektedir.

Hatalı verginin tebliğ tarihi itibariyle düzeltme zamanaşımı süresinin kalan kısmının idari işlemlerin tekemmülü için yeterli olamayabileceği veya ilanen tebliğ olunan hatalı vergiden ilgilinin haberinin bulunamayabileceği varsayımlarına dayanan bu ek sürenin uygulanabilmesi, hatalı verginin mutlaka normal zamanaşımı süresi içinde ilgilisine tebliğ edilmiş olmasına bağlıdır. Bu süre geçtikten sonra tarh ve tebliğ olunan vergi dolayısıyla kamu borcu doğmayacağından; tarhiyata, ilanen tebliğ halinde ödeme emrine veya haciz işlemine karşı açılacak idari davada, "borcun zamanaşımına uğradığı" iddiasında bulunulması gerekir. Aynı şekilde, bu süre geçtikten sonra tarh ve tebliğ olunan vergilerde hata bulunduğundan bahisle, vergi dairesince de hukuki sonuç doğuracak şekilde re'sen düzeltme yapılamaz[238].

Danıştay'a göre, hakkında vergiyi doğuran bir olay gerçekleşmemiş, süresinde gerçek yükümlü tarafından beyan edilerek ödenmiş olan bir başkasına ait verginin kendisinden istenmesi üzerine, hatanın düzeltilmesi için başvuran kimsenin bu talebinin zamanaşımı nedeniyle reddi kanunun amacıyla ve hak ve adalet ilkeleriyle bağdaşmaz[239].

H. Vergi Hatalarının Yargı Yoluyla Düzeltilmesi

Vergi hatalarının idari başvuruya rağmen düzeltilmesi mümkün olmayabilir veya idarece re'sen yapılan düzeltme işlemi yükümlünün aleyhine sonuç doğurmuş olabilir. Bu durumlarda, vergi yükümlüsü, hakkını ancak dava açma suretiyle arayabilir. Bu noktada dava yolu, düzeltme isteminde bulunulup bulunulmamasına, idarece re'sen yapılan düzeltme işleminin sonucuna, düzeltme isteminin dava açma

[238] Dş.7.D. 3.2.1972 gün ve E.1971/6747, K.1972/477, (**Candan**, Uzlaşma, s. 213).
[239] Dş.4.D. 6.4.1977 gün ve E.1861, K. 1977/931, (Dş. Der., S. 28-29, s. 326-328).

süresi içinde yapılıp yapılmamasına göre farklılık göstermektedir[240].

1. Doğrudan Dava Açılması

Tebliğ edilen vergilendirme işleminde vergi hatası bulunması halinde, düzeltme yoluna başvurmadan, dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir. Tebliğ olunan vergide, Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatası olarak kabul ettiği hatalar yanında diğer hukuka aykırılıklar da bulunuyorsa; örneğin, vergi matrahının takdirinin usule aykırı olması halinde, tarhiyata karşı doğrudan dava açılması ve vergi hatasının bu davaya ait dilekçede yer alan iddialardan biri olarak ileri sürülmesi uygun olur[241]. Hatta, bu yola başvurulabilmesi için, vergi hatası ile birlikte vergi hatası sayılmayan diğer hukuka aykırılık hallerinin bulunması da gerekmez. Yalnızca vergi hatası içeren tarhiyata karşı da doğrudan dava açılabilir[242].

İlgili, doğrudan dava açmakla beraber, vergi hatasının düzeltilmesi için idareden talepte de bulunabilir. Yani, tarh işlemine karşı dava açılması, bu tarh işlemindeki vergi hatasının düzeltilmesi için vergi dairesine başvurmaya engel değildir. Bu halde, dava sonuçlanmadan idare tarafından düzeltme yapılırsa, mahkeme, davanın konusuz kaldığına ya da davanın vergi hatası ile ilgili kısmının idarece kabul edildiğine karar verir[243].

Beyan edilen matraha dayanılarak tarh edilen vergilerde vergi hatası bulunması halinde, beyannameye ihtirazi kayıt konulmamış olsa dahi, süresi içinde doğrudan dava açmak mümkündür. Ancak böyle bir durumda, hata düzeltme yoluna başvurmadan doğrudan dava açılamaz[244].

---

[240] **Candan,** Uzlaşma, s. 217; **Kızılot**, Vergi İhtilafları, s. 126.
[241] **Candan,** Uzlaşma, s. 217-218.
[242] **Candan,** Uzlaşma, s. 218.
[243] **Candan,** Uzlaşma, s. 218.
[244] Bu konuda Danıştay daireleri arasında görüş farklılığı bulunduğunu belirtmekte yarar vardır. 13.Daire, beyannameye ihtirazi kayıt konulmamış olsa dahi, bu beyannameye dayanılarak salınan vergilerde vergi hatası olduğu iddiasıyla itirazda bulunulabileceğini kabul etmektedir. Dş.13.D. 13.6.1977 gün ve E. 1977/1282, K. 1977/1915, (**Candan,** Uzlaşma, s. 218). Buna karşılık, 3.Daire, Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur" ifadesinin beyannameye ihtirazi kayıt konulmadıkça, beyan olunan matraha dayanılarak salınan vergilere karşı, düzeltme talebinde bulunulmadan, doğrudan dava açma hakkı

2. Re'sen Düzeltmeye Karşı Dava Açılması

İdarenin beş yıllık zamanaşımı süresi içerisinde re'sen düzelttiği vergi hatası sebebiyle vergi yükümlüsü aleyhine sonuçlar doğabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 121'inci maddesi, kendi aleyhine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma haklarının bulunduğunu düzenlemiştir. Düzeltme işlemi kanuna aykırı ise, yani idarenin vergi hatası olarak gösterdiği olay aslında vergi hatası değilse, bu durumda vergi yükümlüsü, düzeltme işleminin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde bu işleme karşı dava açabilir[245].

Bu davada, re'sen düzeltmeye konu olabilecek nitelikte açık ve mutlak bir vergi hatası olmadığı, vergi hatası olarak ileri sürülen hususun gerçek olmadığı, re'sen düzeltme işleminin düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapıldığı gibi vergi hatasına ve uygulanan yönteme yönelik iddialar ileri sürülebilir[246]. Dava dilekçesinde zamanaşımı ileri sürülmese dahi, mahkemece re'sen dikkate alınması gerekir (VUK m.113/II).

3. Dava Açma Süresi İçinde Yapılan Düzeltme Talebinin Reddi Halinde Dava Açılması

Dava açma süresi içinde hata düzeltme yoluna başvurulması durumunda, bunun dava açma süresini nasıl etkileyeceği ve idarenin ne zamana kadar bu başvuruya cevap vermesi gerektiği konularında Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla, dava açma süresi içinde hata düzeltme yoluna başvurulması halinde İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri uygulanmalıdır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi, dava konusu bir işlem bulunmayıp böyle bir işlemin tesis edilmesi için yapılan başvurulara ilişkin olduğundan, dava açma süresi içinde hata düzeltme başvurusunda bulunulmasını bu hüküm kapsamında değerlendirmek mümkün değildir[247]. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci

---

vermeyeceği yargısına varmıştır. Dş.3.D. 25.2.1987 gün ve E.1986/1892, K. 1987/567, (**Candan,** Uzlaşma, s. 218).

[245] **Candan,** Uzlaşma , s. 219.

[246] **Candan,** Uzlaşma , s. 219.

[247] **Karakoç**, Süreler, s. 107.

maddesi ise, var olan bir idari işlem hakkında, ilgilinin dava açma süresi içinde üst makama, üst makam yoksa işlemi yapan makama, söz konusu işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için başvurulması halini düzenlemektedir. Dolayısıyla, dava açma süresi içinde yapılan hata düzeltme taleplerinin reddi halinde yargı yoluna başvurulmasının, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi dahilinde gerçekleştirilmesi gerekir[248]. Nitekim, Danıştay da dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu hakkında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesinin uygulanacağı şeklindedir[249].

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesinin üst makama, yoksa işlemi yapan makama başvuruyu düzenlemesi, oysa düzeltme başvurusunun vergi dairesine yapılması gerektiği dikkate alındığı zaman, bu hükmün uygulanmasının tereddüt yarattığı düşünülebilir. Ancak, idari başvurunun yapılacağı makamın belirlenmesinin yargılama usulünün değil, idari usulün konusu olması ve Vergi Usul Kanunu'nda da bu konuda özel düzenleme bulunması (VUK.m.122) dolayısıyla, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan idari usule ilişkin hüküm yerine, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükmün uygulanmasına öncelik tanınması gerekir. Yani, dava açma süresi içinde hata düzeltme yoluna başvurmanın dava açma süresini durdurabilmesi için, üst makam yerine işlemi yapmış olan vergi dairesine başvurulmasının yeterli olduğu kabul edilmelidir. Dolayısıyla, dava açma süresi içinde hata düzeltme yoluna gidilmesi durumunda, başvurulacak makam dışında, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi uygulanmalıdır[250].

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesine göre;

- İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin

---

[248] **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s. 183-184; **Kaneti**, s. 158; **Kırbaş**, s. 199; **Özbalcı**, Usul, s. 383; **Kızılot**, Vergi İhtilafları, s.117; **Akkaya**, s. 161,163.; **Karaca**, s. 38-40; **Oto**, s.74; **Taşkan**, s. 134.

[249] Dş.7.D. 20.1.1995 gün ve E.1992/7719, K.1995/83, (Dş. Der. S. 90, s.803-807); Dş.7.D. 30.9.1998 gün ve E.1997/2737, K.1998/3086, (**Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 379) ; Dş.VDDGK.,.4.5.1987 gün ve E.1987/11, K.1987/12, (Dş. Der. S. 68-69, s.244-250); Dş.VDDGK., 8.1.1991 gün ve E.1991/2, K.1991/98, (Dş. Der. S. 84-85, s.106-110); Dş.4.D. 11.7.1985 gün ve E.1985/2569, K.1985/1931, (Dş. Der. S. 60-61, s.208-211) ; Dş.4.D. 29.4.1986 gün ve E.1984/3834, K.1986/1692, (Dş. Der. S. 64-65, s.152-156).

[250] **Karakoç**, Süreler, s. 108; **Akkaya**, s. 163.

kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.

- Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.
- İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.

Bu durumda mükellefin hata düzeltme talebinde bulunmasıyla birlikte - düzeltme dilekçesiyle- dava açma süresi duracaktır. Düzeltme istemine 60 gün içinde herhangi bir cevap verilmediği takdirde, istek reddedilmiş sayılacağından 60'ıncı günden, düzeltme isteminin uygun görülmeyerek bu süre içerisinde reddedilmesi halinde ise, buna dair yazının tebliğ edildiği, (tebliğin de altmış gün içinde olması koşuluyla) tarihi izleyen günden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlar. Bu takdirde, dava açma süresinden, düzeltme başvurusunun yapıldığı tarihe kadar işleyen süre çıkarılarak, geriye kalan süre içerisinde hatalı vergilendirme işlemine karşı dava açılması gerekir[251].

Dava açma süresi içinde düzeltme başvurusu yapan yükümlünün, istemi reddedilir ya da reddedilmiş sayılırsa, Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesi uyarınca şikayet başvurusunda bulunup bulunamayacağı konusunda tartışmalar mevcuttur. Bazı yazarlar, 124'üncü maddenin açık hükmü karşısında dava açma süresi içinde düzeltme isteminde bulunan yükümlünün istemi reddedildiği takdirde, Maliye Bakanlığı'na şikayet başvurusunda bulunamayacağını kabul etmektedirler[252]. Kanaatimizce bu durumda da şikayet yoluna gitme yolu açık olmalıdır. Çünkü Vergi

---

[251] **Candan,** Uzlaşma, s. 219-220. "Dava açma süresi içinde hata düzeltme yoluna başvurmuş olan mükellefin süresi içinde dava açmamış olması ve vergi dairesinin 60 günlük cevap süresinin geçmesinden sonra red cevabı vermiş olması halinde, bu cevabın tebliğinden itibaren yeni bir dava açma süresinin başlayacağı düşünülebilirse de, Danıştay uygulaması, cevap verme süresinin geçmesinden sonra cevap verilmesinin düşmüş olan dava hakkını ihya edemeyeceği ve dava süresinin yeniden işlemesini gerektirmeyeceği şeklindedir" (Dş.4.D. 11.7.1985 gün ve E.1984/2569, K.1985/1931, (Dş.Der. S.60-61, S. 208-211). Tezel, ise dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulursa ve düzeltme talebi reddolunursa, red kararının tebliği tarihinden itibaren dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılabileceği düşüncesindedir. (**Tezel**, s. 80).

[252] **Kızılot**, Vergi İhtilafları, s. 128-129; **Eroğlu**, s. 198.

Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesinde her ne kadar "Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra ..." ifadesi yer alıyorsa da, bu ifade, 124'üncü madde hükmüne dava açma süresi içinde yapılan başvurunun reddi halinde bu yola gidebilmeyi açıkça yasaklayan nitelik sağlamamaktadır. Nitekim Danıştay da, dava açma süresinde yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yoluna başvurabileceklerine hükmetmiştir[253].

Dava açma süresi içinde hata düzeltme yoluna başvurulması halinde dava açma süresinin durması sadece vergi idaresine yapılan başvurularda sözkonusu olmaktadır[254]. Vergi dairesinin hata düzeltme talebini reddetmesi ya da reddetmiş sayılması üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurulması, vergi dairesinin red cevabının tebliği tarihinden ya da zımni red işleminin oluştuğu tarihten itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eden dava açma süresine herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Ancak, yükümlü isterse, dava açma süresi içinde şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'ndan hatalı işlemin talep edebilir[255]. Maliye Bakanlığı'nın bu başvuruyu reddetmesi halinde de yükümlünün yargı yoluna gitmesi mümkündür. Ancak, bu yol izlendiği takdirde, dava açma süresi geçtikten sonra hata düzeltme yoluna başvurunun sonuçları doğmaktadır[256].

4. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Hata Düzeltme Yoluna Başvurulması Halinde Dava Açılması

a) Şikayet Başvurusu

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme istemlerinin ilgili vergi dairesince reddedilmesi ya da reddedilmiş sayılması halinde, ilgili, şikayet yoluna başvurabilir. Bu durumda üst makama başvurmadan evvel dava açılması mümkün değildir[257]. Hiyerarşik başvuru niteliğindeki bu başvuru yapılmadan yargı yoluna gidilmesi durumunda mercii tecavüzü söz konusu

---

[253] Dş.7.D. 20.1.1995 gün ve E.1992/7719, K.1995/83, (Dş. Der. S. 90, s.803-806).
[254] **Akkaya**, s. 163
[255] **Karakoç**, Süreler, s. 108.
[256] Bkz. Dş.7.D., 20.1.1995 gün ve E.1992/7719, K.1995/83, (Dş. Der. , S. 90, s.803-806).
[257] **Koç**, s. 63.

olacaktır[258].

Dava açma süresi geçtikten sonra hata düzeltme yoluna başvurulması durumunda, dava konusu olabilecek bir işlemin yapılması süreci işlemektedir. Bu sürecin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesinde düzenlendiği düşünülebilir. Bu nedenle, dava açma süresi geçtikten sonra hata düzeltme yoluna başvurulması halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerinin boşluklarının İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi hükümleri ile doldurulmak suretiyle soruna çözüm bulma yoluna gidilmektedir[259]. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre, 60 gün içinde düzeltme talebine cevap verilmezse, talep reddedilmiş sayılacak ve bu andan itibaren şikayet başvurusunda bulunulabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesine, "Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir."

Şikayet başvurusunda bulunulabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü mddesinde iki şart aranmaktadır;

Birincisi; hata içeren vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemesinde idari dava açma süresinin geçmiş olmasıdır. Çünkü, vergi hatası içeren bir vergilendirme işleminin dava konusu edilmesinin doğal yolu, işlemin tebliğinden itibaren otuz gün içinde (İYUK.m.7) doğrudan vergi mahkemesine dava açılmasıdır[260]. Böylece, talepleri reddedilen yükümlülere, dava açma sürelerinin geçtiği gözönünde bulundurularak ortada vergi hatasının bulunduğu durumlarda, istisnai ve özel bir yol

---

[258] Bkz. Dş.3.D., E.1986/1975, K.1987/53, (Dş. Der., S.68-69, s.274); Dş.9.D., E.1987/286, K.1987/1030, (Dş. Der., s.68-69, s..622).

[259] **Karakoç**, Süreler, s. 88,92-93. Bu durumda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesinin uygulanması gerektiği yönündeki görüşler için bkz. **Akkaya**, s. 162-163; **Sonsuzoğlu**, s. 142-145; **Oto**, s. 77; **Akkurt**, s. 31-33.

[260] **Candan**, Uzlaşma, s. 215.

tanınmış olmaktadır[261].

İkincisi; düzeltme talebinde bulunulmuş ve bu talebin reddedilmiş olması veya reddedilmiş sayılması gerekir. İşlemi yapan vergi dairesine hatalı vergilendirme işleminin düzeltilmesi için başvuruda bulunmadan doğrudan Maliye Bakanlığı'na şikayet başvurusunda bulunmak mümkün değildir[262].

Düzeltme isteminin reddi veya reddedilmiş sayılması üzerine, hangi süre içerisinde, şikayet başvurusunda bulunulması gerektiği konusunda kanunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu başvurunun düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerektiği kabul edilmektedir[263].

Üst makam şikayeti kabul ederse, kararını yükümlüye ve ilgili vergi dairesine bildirir. Vergi dairesinin hiyerarşi gereği üst makamın kararına göre hatayı düzeltmesi gerekir[264]. Şikayetin kabul edilmemesi durumunda ise, yükümlü şikayetin reddi işlemine karşı dava açabilir.

b) Şikayet Başvurusunun Reddi İşlemine Karşı Dava Açılması

Maliye Bakanlığı'nın, şikayet yolu ile kendisine intikal eden düzeltme talebini reddetmesi veya 60 günlük bekleme süresi içinde hiç cevaplandırmaması halinde, yükümlü vergi mahkemesinde iptal davası açabilir. Açılan davanın konusunu, vergi hatası içeren vergilendirme işlemi değil, şikayet başvurusunun reddine veya reddedilmiş sayılmasına ilişkin işlem oluşturmaktadır[265]. Bu davada, hasım olarak,

---

[261] **Kızılot**, Vergi İhtilafları, s. 120.

[262] "Bununla birlikte; Maliye Bakanlığı'nca başvuru incelenerek cevaplandırılmışsa, Danıştay'ın kimi kararlarında, bu cevapla şikayet başvurusunu inceleyecek makamın görüşünün ortaya çıkmış olduğu gerekçesiyle, ayrıca vergi dairesine başvuru koşulu aranmamaktadır" Dş. 7.D. 21.4.1999 T. Ve E. 1998/2271, K. 1999/166, (**Candan**, Uzlaşma, s .216).

[263] "Düzeltme başvurusunun reddi üzerine şikayet başvurusunda bulunulabilmesi için, süre bakımından bir kısıtlama olmadığı; zamanaşımı süresi içerisinde, her zaman, bu hakkın kullanılabileceği hk" Dş. 4.D. 10.2.1995 gün ve E. 1994/3704, K. 1995/563, (**Candan**, Uzlaşma, s. 216).

[264] **Koç**, s. 64.

[265] Dş.4.D. 8.2.1994 gün ve E. 1993/2229, K. 1994/602, (**Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 381) ; Dş.7.D. 21.9.1998 gün ve E.1997/3723, K. 1998/2931, (**Karakoç,** Vergi Hukuku, s.381); Dş.VDDGK. 11.12.1992 gün ve E.1992/248, K. 1992/466, (**Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 381).

red işlemini yapan Maliye Bakanlığı'nın gösterilmesi gerekir[266].

Davanın, şikayet başvurusu üzerine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesinde belirtilen 60 günlük süre içerisinde talebin reddine ilişkin cevabın tebliğinden; bu süre içerisinde cevap verilmemesi halinde de, talebin reddedilmiş sayılabilmesi için geçmesi gereken 60 günün dolmasından itibaren[267] 30 gün içinde(İYUK.m.7) ve vergi mahkemesinde[268] açılması gerekir (İYUK.m.37/b).

Şikayet başvurusunun reddi işlemine karşı açılan davayı vergi mahkemesi önce işin esası açısından incelemeli, yani olayda vergi hatası olup olmadığını belirlemeli ve daha sonra davanın usulüne uygun olarak açılıp açılmadığına karar vermelidir. Vergi mahkemesi, vergi hatası değil de hukuki uyuşmazlık bulunduğuna kanaat getirirse, dava süresinde açılmadığından yani, süre aşımı nedeniyle reddetmelidir. Şüphesiz, vergi mahkemesinin vermiş olduğu karar kanun yolu denetimine tabidir[269].

---

[266] Dş.7.D. 8.3.2000 gün ve E.1999/2626, K.2000/807, (**Candan**, Uzlaşma, s. 217).

[267] "60 günlük bekleme süresinin dolmasından sonraki 30 gün içinde dava açılmadığı durumlarda, şikayet mercii sonradan cevap (red cevabı) verebilir. Bu durumda dava hakkı yeniden doğmalıdır" (**Özbalcı**, Usul, s. 386; **Karakoç**, Süreler, s. 89).

[268] 4001 s.K. yürürlüğe girmeden önce, bu red işlemine karşı Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak iptal davası açılabilmekteydi. Ancak, 4001 s.K. İle İYUK m.37'ye b bendi olarak yapılan ek ile, bu red işleminin iptali için vergi mahkemesi yetkili kılınmıştır. Dolayısıyla, yeni yasanın ilgili maddesi eski yasadaki ilgili madde olan Dş. K. m.24/J yi zımni olarak yürürlükten kaldırmıştır (**Sonsuzoğlu**, s.142). Bu bağlamda İYUK m.37/B'ye göre; yetkili mahkeme, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

[269] **Karakoç**, Vergi Hukuku, s.381.

IV. VERGİ SORUNLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI (AZERBAYCAN ÖRNEĞİ)

A. Genel Açıklama

Bir ülkenin sosyo-ekonomik gelişimi için ekonomi alanında faaliyet gösteren ve bütçe gelirlerinin ana unsurunu oluşturan ekonomi unsurlarının (sübjelerinin) verimli ve işgüzar faaliyeti çok önemelidir. Bu faallik ve gelişimin temini için gerekli iktisadi ve siyasi şartların yanında, kamu gelirlerinin ana kaynağını oluşturan vergi yükümlülerinin haklarının korunması önemli yer tutar. Her bir yükümlü verdiği emek ve katlandığı risk sonucunda elde etmiş olduğu gelirin bir hissesinin vergiler şeklinde yalnız kanunlarla öngörülmüş hadler ve hallerde el konulduğuna emin olmalıdır. Ülkesi üzerinde egemenlik, vergilendirme ve cebri tahsil yetkisine sahip devlet aynı zamanda vergi ödevleri ve ödenilmesi için Anayasada düzenlenmiş yükümlü haklarının korunması konusunda gerekenleri bu yasal çerçevede gerçekleştirmelidir. Bu yükümlülük Anayasanın 26'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; "devlet herkesin hak ve hürriyetlerinin korunmasına teminat verir."

Vergi yükümlü veya sorumluları, hak ve menfaatlerinin ihlali ilgili veya bağlantılı olarak ortaya çıkan mali kayıplarının telafisi, geri verilmesini talep edebilirler. Mevcut yasal düzenlemeye göre, hak ihlallerinden kaynaklanan sorunların çözümü idari veya yargısal mercilere başvuru yoluyla mümkündür[270] . Vergi Kanunu'nun 62'nci maddesine göre, "her bir yükümlünün vergi organlarının karar, işlem ve de onların görevlilerinin aktif veya pasif eylemlerine karşı şikayet hakkı vardır. Şikayet kanunun öngördüğü şekilde bir üst vergi organına ve /veya mahkemeye edilebilir." Bir başka değişle yükümlüler haklarının korunması için hem idareye, hem de yargıya başvurabilirler. Bir üst organa şikayet başvurusunda bulunulmasının idari denetim ilkeleri çerçevesinde hiyerarşik denetime tekabül ettiğini belirtmek gerekir. Vergi organlarına[271], başka değişle hiyerarşik denetim yollarına başvuruda bulunulması, aynı zamanda veya sonradan yargıya başvuruda bulunulmasını bertaraf etmez. Türkiye uygulamasında ise, bu yollara başvurma

[270] **Balakişiyeva,** s. 441.
[271] Vergi idaresinin teşkilat yapısı, görev ve yetkileri hakkında bkz. **Memmedov,** s. 141 vd.

zorunluluğu yoktur; idari yollara başvurudan sonra duruma göre yargısal çözüm de istenebilir. Barışçıl çözümlerle üzerinde anlaşılamayan ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamıyla bir "çekişme" haline getirilen uyuşmazlıklar ise vergi yargısının görev alanına girer. Vergi davası açmak, kanun yollarına (itiraz, temyiz) başvurmak suretiyle çekişme bir çözüme bağlanır. Vergi kanunun getirdiği en önemli yeniliklerden biri de yargıya başvuruyu ve bu yolla hak ihlallerinin, daha doğrusu vergi uyuşmazlıklarının ortadan kaldırılmasının daha kolaylaştırılmış olmasıdır. 01.01.2001'den önce, yani yeni vergi kanunun yürürlülüğe girmeden önceki durumda ise, gerçek veya tüzel kişi yükümlüler idari başvuru yollarının tüm kademelerini geçtikten sonra yargıya başvurabilecekleri düzenlenmiştir.

Yükümlülerin haklarının güvencesi dar anlamda, vergi organları tarafından ihlal edilen hakların hukuki çerçevede korunması için gerekli, objektif, aydın ve dürüst normlar konulması, ister idari isterse de yargısal başvuru yollarının açık olmasıdır. Geniş anlamda bu güvence, hem ayrı ayrı mükelleflerin hem de genelde kamunun hak ve menfaatlerinin korunması denkleştiren, daha doğru anlatımla dengeleyen adaletli vergi sisteminin yaratılmasına bağlıdır. Yukarıda anlatılanlar çerçevesinde, vergileri ödettirmek veya tahsil etmek yolu ile bireyin mülkiyet hakkının kısıtlanması, yalnız cemiyetin (kamunun) normal yaşaması ve gelişimi için zaruri hadlerde hayata geçirilmelidir[272]. Bu hususlar Vergi Kanunu'nda aşağıdaki şekilde beyan edilmiştir:

- Vergiler hakkındaki mevzuat vergi koymanın (vergilendirmenin) umumi, eşit ve adaletli olma ilkesine uygun olmalıdır (VK.m.3/1) .
- Vergiler ekonomik yönden esaslı olmalıdır (VK.m.3/2).
- Anayasal hak ve özgürlüklere engel teşkil eden vergilerin koyulmasına yol verilemez (VK.m.3/3)

[272] **Balakişiyeva,** s. 441; Vergilendirme yetkisi hakkında bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 33 vd.

Hakların korunması için kanun ilk önce bu hakları ve onların korunma mekanizmasını gösteren normatif hükümleri ihtiva etmelidir. Bu bakımdan yürürlülükte olan kanun, eskisine nazaran bir takım faydalı hükümleri içermektedir.

Örneğin;

- Fazla ödenilmiş veya tutulmuş (tarh veya tahsil edilmiş) vergilerin iadesini ya da mahsubunu talep etmek,
- Vergi organları görevlilerinin, yükümlüyle olan ilişkilerinde vergi mevzuatına uymalarını, ticaret sırrının korunmasını, idarenin hukuk dışı karar, aktif veya pasif eylemeleri sonucu oluşan zararların tazminini talep etmek,
- Vergi organları görevlilerinin Vergi Kanunu'na ve diğer hukuki normlara aykırı karar, işlem ve taleplerini yerine getirmemek,
- Vergi organlarının ve vergi organları görevlilerinin eylemleri hakkında mahkemeye şikayette bulunmak.

B. Yükümlü (Sorumlu) Haklarının İdari Yollarla Korunması

Yukarıda da açıkladığımız üzere Türk pozitif hukukunda vergi sorunları/uyuşmazlıklarının çözüm yallarını; idari çözümler (barışçıl) ve yargısal çözümler olarak ikiye ayırabiliriz. İdari çözümler yükümlü ile vergi idaresi arasında oluşan çeşitli uyuşmazlık konularının barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırmaya ilişkin yöntemlerdir. Barışçıl yöntemleri de, uzlaşma ve düzeltme yolları oluşturmaktadır. Azerbaycan örneğinde ise, dolaylı olarak "hata düzeltme" kurumu hariç, bu anlamda barışçıl yöntemlerden bahsedilemez. Vergi Kanunu daha çok idari denetim ilkeleri çerçevesinde ve memur keyfiliklerini önlemeye yönelik hiyerarşik denetim yolunu benimsemiştir.

İdari denetim yollarıyla yükümlülerin hak ve menfaat ihlallerinin esası, bir üst merciye şikayette bulunmadır. Hiyerarşik denetim yoluna başvuru hakkı dayanağını, vatandaşın devlet organlarına müracaat etmek ve kanunlarla öngörülmüş kaidede ve sürelerde yazılı cevap alma, yani dilekçe hakkını düzenleyen Anayasası'nın 57'nci

maddesi oluşturmaktadır. Vergi Kanunu'nun 62/3 ve 63'ncü maddeleri ise şikayet başvurusunun usulü ve şikayete bakılma kurallarının esasını teşkil etmektedir [273].

Vergi Kanunu'nun 62'nci maddesine göre, yükümlüler (sorumlular) vergi organının karar, işlem veya bu organların görevlilerinin aktif veya pasif eylemlerinden bir üst vergi organına veya üstü yetkili kişiye haklarının ihlal edildiğinin öğrendiği veya öğrenmesi gerektiği günden itibaren üç ay içinde şikayette bulunabilirler. Bu süre mücbir nedenlerle geçirilmişse, şikayette bulunan kişinin (yükümlünün) dilekçesine esasen üst vergi organı tarafından süre yeniden başlatılabilir. Burada bir olayın mücbir sebep olup olmadığını vergi organı taktir eder. Şikayet alındığı günden itibaren 30 gün içinde vergi organınca incelenmeli ve verilen karar hakkında 10 gün içinde şikayetçiye (yükümlüye) yazılı cevap verilmelidir. Vergi hatalarından kaynaklanan sorunların yukarıda açıklanan genel kurallar kapsamına girdiğine kuşku olmamakla birlikte, "hata düzeltme" kurumunun ayrıca düzenlenmesi gerektiği kanısındayız.

Şikayet, şikayete konu karar veya işlemin icrasını durdurmaz. Hatta yükümlü ona hesaplanmış (beyanı üzerine veya idarece tarh edilmiş) verginin miktarını kabul etmiyorsa, karar veya işlemin icrası kısmen veya tamamen şikayet başvurusunu inceleyen üst vergi idaresi (veya yetkilisi) tarafından durdurulabilir. Yürütmenin durdurulması içinde karar veya işlemin kanuna açıkça aykırılık teşkil ettiğinin bu mercilerce taktir edilmesi ve bu konuda karar vermesi gerekir. Vergi cezalarında ise durum farklılık arz etmektedir. Şikayete konu karar veya işlemler hakkındaki üst merciin nihai kararına kadar yükümlü mali yaptırımları (cezaları) ödememe hakkına sahiptir. Bir diğer anlatımla, yükümlü şikayete konu karar veya işlemler esasında tarh edilmiş vergi aslı ve faizlerini mutlaka ödemeli, cezaları ise üst merciin nihai kararına kadar geçici olarak ödemeyebilecektir. Şikayetin kabul edilirse, yani üst vergi organı yükümlünün şikayetini haklı bulursa, vergi, faizler, mali yaptırımlar ve idari para cezaları tam veya kısmen iptal edilir. Bu durumda fazla tahsil edilmiş vergi, faiz ve cezalar, yükümlünün başka vergi borcu yoksa şikayet başvurusundan

[273] **Balakişiyeva,** s. 442.

itibaren 45 gün içinde iade edilir veya ileride doğacak vergi borçları için mahsup edilebilir[274].

Ayrıca Vergi Kanunu'nun 59/3.maddesine göre, yükümlünün dilekçeyle müracaat ettiği tarihten verginin iadesi tarihine kadar geçen her gün için, yanlış tahakkuk veya tahsil edilen vergi meblağının %5'i oranında gecikme faizi ödenir. Gecikme faizi hesaplanacak günlerin hesaplanmasına, yükümlünün dilekçeyle başvuru tarihinden itibaren 45 günlük sürenin bitiminde başlanır. Yanlış tahakkuk veya ödenilmiş vergiler iade edilirse gecikme faizi hesaplanmaz. Bu kanunla birlikte yanlış tahakkuk veya ödenilmiş vergi, faiz veya cezaların iadesine ilişkin Bakanlar Kurulu 25.02.2001 yıl ve 48 sayılı Kararı hükümleri de uygulanır.

Yükümlülerin hak ve menfaatlerinin ihlalinden kaynaklanan ihlallerde hiyerarşik denetim işlevini bir üst mercii olarak Vergiler Bakanlığı yerine getirir. Yani şikayet mercii Vergiler Bakanlığıdır. Bu amaçla Vergiler Bakanlığı " Vergi Organlarının Karar, İşlem ve Onların Görevlilerinin Aktif veya Pasif Eylemlerinden Vergi Ödeyicilerinin Şikayetlerine Bakılması Üzere Komisyon Kurulması Hakkında" 22.02.2001 tarihli ve A-37 sayılı Yönetmelik çıkarılmıştır. Bu yönetmeliğe göre, bakanlığın görevlilerinden oluşan komisyon ayda iki defadan az olmamak üzere toplanarak, yükümlülerin şikayetlerine zamanında ve objektif olarak bakmalıdır.

Uygulamada şikayetler genelde vergi yoklamaları sonucu hesaplanan vergi miktarları (tarh edilen vergi miktarı) ve vergi yükümlülerinin sorumluluğunun[275] doğduğu durumlarda söz konusu olmaktadır. Vergi inceleme veya yoklama tutanaklarının düzenlenmesi aşamasında yükümlü bu tutanaklara itiraz edebilir. Vergi inceleme veya yoklama tutanaklarını kabul etmeyen yükümlü, bu tutanağı imzalamak ve tutanağın tutulduğu tarihten itibaren 30 gün içinde inceleme veya yoklama işlemi

---

[274] Türk vergi hukukunda takas ve mahsup işlemi ve hukuki niteliği hakkında bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 146 vd; **Karakoç,** Vergi Hukuku, s.278 vd.

[275] Vergi mevzuatından kaynaklanan yükümlülüklerin ihlaline göre sorumluluğun umumi esasları kanunun 53.maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre vergi yükümlüsü, sorumlusu ve onların temsilcileri, vergi organlarının görevlileri vergi mevzuatından kaynaklanan yükümlülüklerin ihlaline göre bu Kanun, İnzibati Hatalar Mecellesi ve diğer kanunlara göre sorumluluk taşır. Bu durumda Kanun, diğer kanunlarda düzenlenmiş diğer sorumluluk çeşitlerinin vergi hukuku alanında da

yapan idareye kendi açıklama ve itirazlarını, gerekli belgeleri de ilave etmekle, yazılı şekilde başvurma hakkına sahiptir. Başvuru durumunda, vergi organının tutanakta belirtilen hususları yükümlü veya temsilcisinin iştiraki ile yeniden incelemesi gerekir (VK.m.39/5-39/7). Vergiler Bakanlığı nezdinde kurulan komisyon, şikayet başvurusu üzerine inceleme veya yoklama işlemini gerçekleştiren vergi organının tutanak veya kararlarını iptal, tasdik veya olağandışı vergi inceleme veya yoklaması yapılmasına karar verebilir. Olağandışı inceleme veya yoklama yapılmasının gerekçesi; inceleme ve yoklama tutanağındaki hususları kabul etmeyen yükümlünü bu yönde esaslı gerekçesi veya tutanakların dürüst ve/veya tahrif edildiğinin açıkça görülmesi olabilir (VK.m.36/5-38/3)[276]. Ayrıca yukarıda açıklanan hususlarda yargıya başvuru hakkı hiçbir şekilde bertaraf edilemez.

Uygulamada çok çeşitli vergi hatalarından kaynaklanan sorunların çıkması kaçınılmazdır. Vergi kanunlarının, doğru bir şekilde uygulanması ve işlevini yerine getirmesi bakımından, vergi hatalarının düzeltilmesi müessesesinin ihdas edilmesi gereği vardır. Vergi Kanun'nun ortaya çıkabilecek vergi hatalarının çözüme kavuşturulmasında açık bir düzenleme yapmaması önemli eksiklik sayılabilir. Vergi Kanunu'nun 72'nci maddesinde vergilerde beyan usulü esastır. Beyana usulünde yükümlünün yazılı beyanı üzerine vergi tarh edilecektir. Yükümlü vergi idaresine verdiği beyannamede yapılan hataların düzeltilmesi yoluna gidilebilecek midir? Bu durumda ilişkin olarak Vergi Kanunu'nun 53'ncü maddede bir hüküm ihdas edilmiştir: " Vergi yükümlüsü vergiyi doğuran olayın kayıt altına alınmasında, hesaplanmasında ve ödenilmesinde yapmış olduğu hataları (yanlışlıkları) bağımsız olarak düzeltmek hakkı vardır. Bu maddede vergi sorumlularına da uygulanır." Kanunun düzenlemesinin çelişkili olduğu düşüncesindeyiz. Şöyle ki, yükümlünün daha çok şekli vergi ödevi sayılabilecek, vergiyi doğuran olayın kayıt altına alınmasında yapılacak hataların düzeltilmesini, bağımsız olarak yani kendiliğinden yapabileceği uygulanabilirlik açısından mümkün olabilir. Ancak, beyana dayanan tarhta, yükümlü veya sorumlu verginin matrahını ve vergilendirmeye olanak tanıyan diğer bilgileri kapsayan beyanname verdikten ve bu beyanname (ve bilgilere)

---

uygulanacağını mümkün kılmaktadır. Bu sorumluluk çeşitleri maddi, intizam, mülki, inzibati (idari) ve cezai olarak sıralanabilir. **(Balakişiyeva, s. 389).**

[276] **Balakişiyeva, s. 444.**

dayanarak tarh edilerek tahakkuk etmiş ve ödenmiş vergini, kendiliğinden hangi şekilde veya yetkiyle düzeltebilecektir? Sözkonusu kurum ancak, beyan edilen matrah üzerinden, tarh işlemi yapma yetkisinin yükümlüye ait olması halinde uygulama olanağı bulabilir.

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin dolaylı bir hüküm Vergi Kanunu'nun 37'nci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan kanun maddesiyle. verginin idarece tarh edildiği işlem türlerinden verginin ikmalen tarh edildiği durumlarda, matrahın tespiti için yapılan ön işlemler zamanı yükümlüye matrah hatasının düzeltme fırsatı tanıyan kurum getirilmiştir. Buna göre, vergi yoklaması veya incelemesi zamanı vergi beyannamesinde gösterilen matrahın hatalı hesaplandığının görülmesi durumunda, vergi idaresi yükümlüye hataya ilişkin bildiri gönderir. Vergi idaresi bu bildiride, matrahın hatalı olduğunu veya yanlış hesaplandığını ve 5 gün içinde vergi idaresince belirlene usul ve esaslarda matrahın belirlenmesi gerektiğini bildirir. Ayrıca, neden yeniden matrah beyanına gerek olduğunun sebeplerini ve vergi idaresinin bu işlemine karşı idari denetim veya yargı yoluna gidilebileceği ihtar edilmelidir.

Vergi yükümlülerinin hak ve menfaatlerinin idari yollarla korunmasının diğer bir yönü de vergi organları ve bu organlarda çalışan kamu görevlilerinin hak ve yükümlülüklerini düzenleyen hükümlerdir. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü müessesi ile doğrudan ilgisi bulunmasa da idare ve kamu görevlilerinin hak ve yükümlülüklerinin kanunun 3'ncü Faslında düzenlenmesi bir bütün olması ve hukuka aykırılıkların önlenmesi açısından caydırıcı etkiye sahiptir. Diğer hukuki münasebetler gibi vergi hukukundan kaynaklanan ve vergi yükümlüsüyle ilişkilerde, vergi idareleri ve onların görevlileri kanunların kendilerine yüklediği işlev ve görevleri vicdanla, kanunlar çerçevesinde yerine getirmesi gerekir. Aksi durumlarda kamu görevlilerin taşıyacağı sorumlulukların veya alınacak tedbirlerin belirli olması önem arz eder. Vergiler Bakanlığı'nın " Vergi Organlarının Karar, İşlem ve Onların Görevlilerinin Aktif veya Pasif Eylemlerinden Vergi Ödeyicilerinin Şikayetlerine Bakılması Üzere Komisyon Kurulması Hakkında" 22.02.2001 tarihli ve A- 37 sayılı Yönetmeliği'nde, yükümlülerin şikayeti üzerine mahkemeler tarafından veya komisyon toplantılarında müzakere edilerek bakanlıkça iptal edilen yoklama veya

inceleme tutanaklarının doğurduğu sonuçlara göre yoklama veya inceleme işlemini gerçekleştiren vergi idaresinin görevlilerinin sorumluluk taşıyacağı düzenlenmiştir. Vergi organlarının ve onların görevlilerinin sorumlulukları hakkındaki bu hüküm kanunun 50. (yoklama veya inceleme sırasında kanuna aykırı zararlara yol verilemez) ve 61.madde (vergi organlarının görevlileri hukuka aykırı eylem, karar veya pasif eylemlerine veya görevlerini yerine getirmedikleri veya gereğince yerine getiremediğine göre sorumluluk taşırlar) hükümleri ile paralellik göstermektedir. Yukarıda da açıklandığı üzere Vergi Kanunu'nun 50'nci maddesi yoklama veya inceleme işlemi sırasında kanuna, 61'nci maddesi ise her türlü hukuka aykırılık durumlarında kamu görevlilerinin sorumluluğunu belirtmiştir.

Görüldüğü üzere Vergi Kanunu ve Yönetmelikte idarenin ve kamu görevlilerinin vergi hukukundan kaynaklanan ilişkilerde sorumluluk taşıyacakları tespit edilmiştir, ancak sorumluluğun özü veya türleri açıkça belirtilmemiştir. Bu durumda sorumluluğun türü, istinat edilen veya açıkça atıf yapılan kanunlarla belirlenmelidir. Yürürlülükte olan İnzibati Hatalar Kanunu ve Ceza Kanunu'nda vergi organlarının görevlilerinin vergi ödeyicisiyle olan ilişkilerde hukuka aykırı eylemlerde (aktif veya pasif) bulunması hallerinde uygulanacak hukuki mesuliyet tedbirleri belirtilmemiştir. Onlara yalnız "Devlet Vergi Organlarında Hizmet Hakkında Yönetmelik" hükümlerine uygun olarak disiplin cezaları tatbik edilebilir. Söz konusu yönetmeliğe göre uygulanacak disiplin cezaları ağırlık derecelerine göre aşağıdaki şekilde sayılmıştır[277].

- Uyarma,
- Kınama,
- 6 ay süreyle bir alt kademeye geçirilme,
- Bulundu kademeden bir aşağı kademeye atanma
- Vergi organlarında hizmete son verilmesi (çıkarma).

Yükümlülerin hak ve menfaatlerinin idari aşamada, daha doğru bir ifadeyle idari denetim mekanizmaları çerçevesinde korunması, uyuşmazlıkların yargı süreci

[277] **Balakişiyeva,** s. 444.

sonucu çözüme kavuşturulmasıyla mukayesede bazı üstün yönlere sahihtir. Usulün sade olması, şikayete bakılma ve karar verilme sürecinin kısa ve kesin sürelere bağlanması, bu yola başvuruda harç alınmaması, devletin fiskal çıkarlarının en kısa yoldan temin edilmesi sonucu verilerin bütçeye girmesi uyuşmazlığın idari denetim mekanizması çerçevesinde çözümlenmesinin pratik, doğrudan ve pozitif etkileri olarak sayılabilir. Kesin yargı kararına göre uyuşmazlığın çözüme kavuşmaması, idarenin çoğu zaman yükümlüyü bir hasım görmesi sonucu gayri objektif kararlar verebilmesi bu yolun negatif yönleri olarak gösterilebilir. Ancak bunlara rağmen, yükümlülerin hak ve menfaatlerinin idari denetim mekanizmaları çerçevesinde korunması yükümlünün uyuşmazlık konusunda pozisyonunun zayıf yerlerinin öğrenmesi, vergi organlarının ellerinde olan sübut ve delillerin öğrenilmesi ve yargıya müracaat halinde hak ve menfaatlerinin korunması ve savunulmasına hazırlanmaya olanak sağlar[278].

[278] **Balakişiyeva,** s. 445.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLU (VERGİ YARGILAMASI)

I- GENEL ÇERÇEVE

İdarenin tesis ettiği işlemlerle yükümlünün hukuki durumunu ihlal etmesine için vermemek için vergilendirme alanında belirli denetim mekanizmaları kabul edilmektedir. Bu mekanizmalardan bir idari denetim; diğeri ise yargısal denetim mekanizmalarıdır. Yükümlüler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan sorunların idari yollarla çözümlenmesi her zaman mümkün olmamaktadır. Taraflar arasında çözümlenebilecek bir sorun olmaktan çıkıp taraflar dışında bir merciin çözmesi gereken uyuşmazlıklar için yargısal çözüm üretecek mekanizmaların kabul edilmesi gerekmektedir. Bu, hukuk devleti olmanın temel unsurları arasında yer alan "her türlü idari eylem ve işlemin yargı denetimine tabi olması ilkesi"nin (Any.m.125) doğal bir sonucudur[279].

Genel olarak vergi yargısı, idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde kanuna uygunluğu sağlayıp sübjektif işlemler bakımından vergilerin kanuniliği ilkesini geçerli kılmaktadır. Vergi yargılaması hukuku iki temel işlevi gerçekleştirmektedir. Vergi yargılaması hukuku asli işlevi, vergi uyuşmazlıklarının kesin çözüme bağlanmasıdır. Vergi yargılaması hukukunun tali işlevi ise, asli işlevini yerine getirirken vergi hukukunun gelişmesine içtihat yoluyla katkıda bulunmasıdır[280].

Mali hukukun gider yönüyle ilgili uyuşmazlıkların çözümünde Sayıştay, gelir yönüyle ilgili uyuşmazlıkların çözümünde ise, vergi yargısı görevlidir[281].

---

[279] **Uluatam - Methibay,** s. 23.
[280] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 185.
[281] Bkz. **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 386-387.

II- VERGİ YARGISININ BAĞIMSIZLIĞI SORUNU

A. Genel Açıklama

Vergi yargısı, ülkelerin geleneklerine, hukuk sistemlerinin niteliğine göre değişik düzenlemelere tabi tutulmuştur. Bazısında vergi uyuşmazlıklarına bakma görevi tamamen idari yargıya bırakılırken, diğerlerinde bu görev adli yargıya verilmiştir. Karma bir çözüm olarak, bir kısım uyuşmazlıkların idari, diğer bir kısmının ise adli mahkemelerde, ya da bu amaçla kurulmuş ayrı mahkemelerde bakılması imkanları vardır[282]. Ancak, genel olarak vergi yargısı üç temel model olarak uygulanmaktadır.

1. Vergi Uyuşmazlıklarının Adli Yargıda Çözümlenmesi

Bu model, yargı birliğinin benimsendiği ülkelerde uygulanmakta, vergi yargısı adli yargının içinde yer almaktadır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi uyuşmazlıkları uzmanlaşmış adli yargı mercilerinde çözümlenmektedir.[283] Hollanda ve Belçika'da vergi, davaları tek bir adli yargı sistemi olduğundan adli yargının görev alanına girmektedir[284]. Azerbaycan'da yargı birliği sistemi geçerli olduğundan, kural olarak vergi davaları adli yargının ihtisas mahkemesi olan iktisat mahkemelerinde (ticaret mahkemesi) görülmektedir.

2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yargıda Çözümlenmesi

Türkiye'de de uygulanan bu modelde vergi yargısı, idari yargını içinde örgütlenmekle birlikte, vergi uyuşmazlıkları vergi mahkemelerinde çözümlenmektedir. Ancak, vergi mahkemelerinin kararlarının kanun yolu denetimi, genel idari yargının denetim mahkemeleri (Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay) tarafından yapılmaktadır.

---

[282] **Uluatam - Methibay,** s. 235.
[283] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 387.
[284] **Kırbaş,** s. 177.

3. Vergi Uyuşmazlıklarının Bağımsız Vergi Yargısında Çözümlenmesi

Bu modelde, vergi yargısı gerek alt derece mahkemeleri gerek kendine özgü üst derece mahkemeleri ile ayrı bir yargı kolunu oluşturmaktadır[285]. Bu sistemin temeli esas olarak, vergi uyuşmazlıklarının çözümünün maliye ve ekonomi bilgisi yanında bazı teknik ve muhasebe bilgilerinin de gerektirdiği, idari ve adli yargı yargıçlarının bu bilgilere sahip olmadıkları düşüncesine dayanmaktadır. Almanya'da bağımsız vergi yargısı modeli benimsenmiştir[286].

III- VERGİ YARGISINDA ÖRGÜTLENME

A. Genel Açıklama

Cumhuriyetin kuruluşundan önceki dönemde vergi yargısı konusunda karma bir sistemin uygulandığı görülmektedir. Kanunlarda yargılama yeri gösterilen vergi uyuşmazlıkları için il ve ilçe idare kurullarıyla Danıştay'a, gösterilemeyenlerle vasıtalı vergilere ilişkin uyuşmazlıklarda ise adliye mahkemelerine başvuruluyordu[287].

1982 yılına gelinceye kadar vergi yargısı sistemi, vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapıdan oluşuyordu. Gümrük ve Tekel idarelerince alınan vergi ve resimlerle, ithalde alınan gider vergilerinin teknik konularına ilişkin uyuşmazlıklar ise gümrük hakem kurullarında çözümleniyordu. Bu kurulların kararlarına karşı Danıştay'a başvuruluyordu[288].

Türkiye'de bu gün vergi yargısı 06.01.1982 tarihinde kabul edilmiş bulunan üç kanunla düzenlenmektedir. Bunlar 2575 sayılı Danıştay kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur.

---

[285] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 388.
[286] **Kırbaş,** s.177.
[287] **Kırbaş,** s.178
[288] **Bulutoğlu,** s.430 vd.

Bugünkü düzenlemede, vergi uyuşmazlıklarının, kural olarak, iki dereceli bir yapı içinde çözüme bağlanması benimsenmektedir. Buna göre, uyuşmazlıkları birinci derecede yargı organı olarak vergi mahkemeleri çözmekte, bunların kararları, itiraz yoluyla bölge İdare Mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinin yetkisi dışında kalan davalar için de, temyiz yoluyla Danıştay'da denetlenmektedir. Danıştay ayrıca kanunlara göre ilk derece mahkemesi olarak[289] karara bağladığı davalar ile bunlara ilişkin temyiz taleplerini de inceleyerek sonuçlandırmaktadır[290].

Vergi mahkemeleri, idari yargının özel görevli uzman mahkemeleridir. Dolayısıyla, idari davalar için geçerli olan ilkeler vergi davaları için de geçerli olmaktadır[291].

Azerbaycan'da vergi uyuşmazlıklarının yargısal yollarla çözümü için üç dereceli bir sistem öngörülmüştür. Bu sisteme göre, ilk derecede yargı organı görevini, istisnai olarak genel mahkemelerin görevli olduğu haller dışında iktisat (ticaret) mahkemeleri, ikinci derecede istinaf mahkemesi görevini yerine getiren İstinaf (Apellyasiya) İktisat Mahkemesi (Nahçivan Özerk Cumhuriyeti Yüksek Mahkemesi), üçüncü derecede ise Azerbaycan Cumhuriyeti Yüksek Mahkemesi yerine getirir. İktisat (ticaret) mahkemeleri vergi uyuşmazlıkları da dahil olmakla özel görevli ihtisas mahkemesi görevi görmektedir.

B. İlk Derece Mahkemeleri

1. Türkiye Örneği (Vergi Mahkemeleri)

Belli konularda doğrudan Danıştay'a verilen yetki dışında kalan vergi uyuşmazlıklarına ilk derecede bakma görev ve yetkisi vergi mahkemelerinindir. 2576

---

[289] İlkin vergilerle ilgili genel, düzenleyici işlemler (tüzük, yönetmelik vb.) için açılacak iptal davaları ile birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlerde Danıştay ilk derece mahkemesi sıfatıyla görevlidir. Bundan başka bazı özel vergi yasaları gereği Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla görevli olduğu davalar da vardır. Örneğin; VUK mükerrer 49/a maddesi uyarınca açılacak davalar vb. (**Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 188).

[290] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 389.

[291] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 389; **Özbalcı,** Usul, s. 927-928.

sayılı Kanun'da vergi mahkemelerinde bir başkan ile yeteri kadar üyenin bulunacağı belirtilmişse de, uygulamada tüm mahkemelerin bir başkan iki üyeden oluşan kurullar halinde çalışmaktadır.

2576 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesine göre; vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ev köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, yukarıda belirtilen konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

Vergi mahkemeleri kural olarak kurul halinde çalışmakla birlikte, 2576 sayılı kanununun 7'nci maddesi ve Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklarda kaynaklanan ve toplam değeri bir milyar [292] (2003 yılı için 3.780.000.000.-TL) aşmayan davalar, vergi mahkemesi hakimlerden biri tarafından çözümlenmektedir[293].

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlara karşı kanun yolu, Bölge İdare Mahkemeleri nezdinde yapılacak itiraz başvurusu, kurul halinde verilen kararlar karşı temyiz yoluna gidilir. Bölge idare mahkemelerinin kararları kesin olup bunların kararlarına karşı Danıştay'a gidilemez[294].

2. Azerbaycan Örneği (İktisat Mahkemesi)

Azerbaycan vergi yargılamasında ilk derece mahkemesi ikili bir görevlendirme söz konusudur. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 25'nci maddesinde "..vergi, idari ve diğer münasebetlerden ortaya çıkan ihtilaflarda taraflardan hiç olmazsa biri gerçek kişiyse ve tacir değilse veya tacir olsa bile, ihtilaf

---

[292] 2576 sayılı kanunda 4577 sayılı kanunla yapılan değişiklik uyarınca tek yargıçla bakılacak davalara ilişin parasal sınır her yıl yeniden değerleme oranında artırılır. (R.G.15.06.2000.S:24080)

[293] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 389-390.

[294] İYUK 47.maddesi tek yargıçlı vergi mahkemesi kararlarından bir kısmi için Danıştay'da temyiz yolunu açık tutmuştu. Buna göre yükümlülüğün konusuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin olarak tek yargıçla verilen kararlara karşı Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunula bilinirdi. 3622 sayılı Kanun ile İYUK md.47'deki hüküm kaldırılmıştır. (**Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 187).

onun tacirlik faaliyetinden kaynaklanmıyorsa ihtilaflara bakmakla görevli genel mahkemelerdir" şeklindeki düzenlemeyle hangi durumlarda vergi uyuşmazlıklarından genel mahkemelerin görevli olduğunu belirlemiştir.

Bazen taleplerden bir kısmı genel mahkemelerin, bir kısmı ise iktisat mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Bu durumda birbiri ile alakalı birden çok taleplerin birleştirilmesi HUMK'nun 30' maddesi uyarınca mümkündür. Bu tür ihtilaflarda dava genel mahkemelerde görülür[295].

İhtilafların iktisat (ticaret) mahkemelerinin görev alanına girdiği haller HUMK'nun 26'ncı maddesinde sayılmıştır. Buna göre; idare ve ya diğer mensubiyetinden ve tabiliğinden asılı olmayarak, tüzel kişilerle, tüzel kişilik oluşturulmadan ticari faaliyette bulunan ve kanunla muayyen edilmiş şekilde gerçek kişi tacir sıfatını kazanmış gerçek kişiler arasındaki özel, idari ve diğer[296] hukuki ilişkilerden yaranan iktisadi (ekonomik) ihtilaflar bu kanun hükümleri uyarınca iktisat mahkemelerinde görülür. Çekişmesiz (akseptsiz) şekilde ödene para cezaları, devlet organları, yerel organlar ve denetim fonksiyonunu gören diğer organlar tarafından kesilen para cezalarının ödenilmesinden kaynaklanan ihtilaflar, denetim fonksiyonu gören organlar tarafından kanun veya diğer normatif hukuki norm ihlallerinden kaynaklanan durumlarda çekişmesiz şekilde kestikleri para cezalarının bütçeden geri verilmesi hakkındaki çekişmeler, tüzel veya gerçek kişilerin ödeme kabiliyeti olmamasıyla bağlı ihtilaflar, vergi ödemeleri hakkındaki ihtilaflar ve kanunla öngörülüş diğer işlere iktisat mahkemeleri bakmakla görevlidir.

10.06.1997 tarihinde yayımlanarak yürürlülüğe giren 310-1Q sayılı Mahkemeler ve Hakimler Hakkında Kanunu'nun 43'ncü maddesine göre, iktisat mahkemelerinin yetki çevresi, Azerbaycan Cumhuriyeti idari teşkilat birimleri olan rayon veya serbest ekonomik bölgeler baz alınarak kurulabilir. Anılan kanunun 44'ncü maddesine göre ise iktisat mahkemeleri mahkeme başkanı ve hakimlerden oluşur. Anayasanın 109/9'ncu maddesine göre hakimler, görev süreleri beşer yıllık

---

[295] **Esedov**, s. 69.

[296] "...diğer hukuki ilişkiler denildikte amaç, vergi hukukundan kaynaklanan ihtilafların ve İktisat Mahkemelerinin görev alanına girdiği anlaşılmalıdır", (**Esedov**, s. 73).

periyotlar halinde olmak üzere, Cumhurbaşkanı tarafından atanır. Beş yıllık periyodik görev süresi bitmesine rağmen, hakimin görmekte olduğu dava bitinceye kadar bu süre otomatik olarak uzar.

HUMK'nun 31'nci maddesinde görev kurallarını kamu düzenine ilişkin olduğu belirtilmiştir. Görev kurallarının ihlaline yol verilemez. Mahkeme davanın görev alanına girip girmediğini kendiliğinden inceler ve görevli olmadığı kanısına varırsa görevsizlik hakkında karar verir ve bu kararında taraflara görevli organı belirtmelidir. Görev kurallarını ihlal edildiğinin sonradan anlaşılması durumunda, karar aşamasına kadar mahkeme görevsizlik kararı verebilir. Taraflar da görevsizlik iddiasında bulunabilir. Hakim, görevsizlik iddiası veya re'sen incelemesi sonucu görevli olup almadığı hakkında gerekçeli karar vermelidir. Bu karara yargılamada iştirak eden kişilerce kararın tefim veya tebliğinden itibaren 15 gün içinde kararı veren mahkemeye itiraz edilebilir. İtiraz üzerine kararı veren mahkeme üç gün içinde itirazı inceler. Hakim itiraz esaslı görürse, kararın değiştirilmesi veya iptali hakkında karar verir ve yargılamaya devam edilir. İtiraz esaslı sayılamazsa 7 gün içinde itiraza bakılmak üzere istinaf mahkemesine gönderir.

C. Bölge İdare Mahkemeleri ve Üst Mahkemeler

1. Türkiye Örneği (Bölge İdare Mahkemeleri)

Bölge idare mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Bölge idare mahkemesi başkan ve iki üyeliklerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından atama yapılır.

2576 sayılı kanunun 8.maddesinde Bölge İdare Mahkemeleri görevleri belirtilmiştir. Buna göre; yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine incelemek ve kesin olarak hükme bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmekle görevlidir

Bölge idare mahkemelerinin kararları kesindir ve bu kararlara karşı Danıştay'a başvurulamaz. Bunun bir istisnası kanun yararına bozmada söz konusudur[297].

2. Azerbaycan Örneği (İstinaf Mahkemeleri)

Mahkemeler ve Hakimler Hakkındaki Kanunu'nun 70 ve 71'nci maddelerine göre vergi uyuşmazlıklardan kaynaklanan ve ister genel isterse de iktisat (ticaret) mahkemelerinde görülen davalarda bir üst mahkeme (istinaf) İstinaf (Apellyasiya) İktisat Mahkemesidir. İstinaf İktisat Mahkemesi, kanunlara öngörülmüş usul ve esaslarda, ilk derece iktisat mahkemeleri ve uluslar arası sözleşmelerden kaynaklanan uyuşmazlıklar ilişkin iktisat mahkemesince verilmiş kararların usul ve esasa uygunluğunu denetlemek ve yeniden incelemekle görevlidir. İstinaf İktisat Mahkemesi'nin kararları nihai olmakla birlikte kesin olmayıp, ilgililer yasal süresi içinde bu kararlara karşı Yüksek Mahkemeye temyiz yoluna başvurabilir. İstinaf İktisat Mahkemesi özel ve ihtisas üst mahkeme olduğundan, ayrı ayrı ihtisaslaşmış dairelerin kurulması öngörülmemiştir. Ancak iş yoğunluğuna göre ayrı dairelerin kurulması yasaya göre mümkündür[298].

İstinaf (Apellyasiya) İktisat Mahkemesi'nin yetki alanı Azerbaycan Cumhuriyeti ülkesidir. Mahkeme başkan, başkan yardımcısı ve hakimlerden oluşmaktadır. Anayasanın 109/9 ve 95/10. maddelerine göre hakimler, görev süreleri onar yıllık periyotlar halinde olmak üzere Cumhurbaşkanın önerdiği adaylar arasından Milli Meclis tarafından seçilerek atanırlar.

---

[297] **Kırbaş,** s. 181; **Özbalcı,** Usul, s. 928.
[298] **Esedov,** s. 648 vd; **Balakişiyeva,** s. 450 vd.

D. Danıştay (Yüksek Mahkeme)

1. Türkiye Örneği (Danıştay)

İdari yargıda/ vergi yargısında en üst düzey organ olarak Danıştay görev yapmaktadır. Danıştay, onu dava dairesi, ikisi de idari daire olmak üzere, on iki daireden oluşmaktadır. On dava dairesinden beşi (üçüncü, dördüncü, yedinci, dokuzuncu ve onbirinci) vergi davalarına bakmakla görevlidir.

Vergi uyuşmazlıklarında Danıştay, genel düzenleyici işlemlerde ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır. Örneğin, vergi hukuku alanında çıkarılan tüzük ve yönetmeliklere karşı iptal davalarının ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da açılması gerekmektedir. Diğer vergi davalarında ise Danıştay temyiz mercii olarak görev yapmaktadır[299].

Danıştay'ın vergi davalarına bakan bu dairelerinin başkan ve üyelerinden oluşan kurula Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu adı verilmektedir. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, vergi mahkemelerinin ısrar kararlarını, vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararları temyiz mercii olarak inceler. İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu, dava dairelerini veya İdari Dava Daireleri Genel Kurulu ile Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında ayrılık veya uyuşmazlık görüldüğü zaman, birleştirilmiş içtihatları değiştirilmesi gerektiği durumlarda toplanmaktadır[300].

2. Azerbaycan Örneği (Yüksek Mahkeme)

Azerbaycan yargılama sisteminde ve konumuz bakımından vergi yargısında en üst organ Azerbaycan Cumhuriyeti Yüksek (Ali) Mahkemesidir. İstinaf (Apellyasiya İktisat Mahkemesi) mahkemesinin nihai kararlarına karşı taraflar Yüksek Mahkemeye temyiz yoluna gidebilirler. İstinaf mahkemesinin kararların

---

[299] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 188-189; **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 390-391.
[300] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 391; **Gözübüyü-Tan,** no. 50 vd.

tebliğ veya tefhiminden itibaren üç ay içinde Yüksek Mahkemeye temyiz yoluna başvurulabilir. Vergi hukukundan kaynaklanan uyuşmalıklara ilişkin temyiz incelemesinde görevli daire Yüksek Mahkemenin İktisadi Çekişmeler Üzere Dairesidir. Görev uyuşmazlıklarına ilişkin dosyalar ise İktisadi Çekişmelere Üzere Dairesi ve Hukuk Dairesi hakimlerince oluşturulan her olaya münhasır heyet tarafından incelenir. Yüksek Mahkemeye yapılan temyiz başvuruları iki ay içinde incelenerek karara bağlanmalıdır (HUMK.m.414). İstinaf mahkemesinden farklı olarak Yüksek Mahkeme'nin yaptığı inceleme uyuşmazlık konusunun mahiyetine (esasına) ilişkin değildir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 416'ncı maddesinde, "kassasiya instansiya mahkemesinin (Yüksek Mahkeme) apellyasiya instansiyası mahkemesi (İstinaf Mahkemesi) tarafından maddi ve usul kurallarının doğru tatbik edilip edilmediğini denetleyeceği düzenlenmiştir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere, iki kanun yolu arasındaki esas fark, istinaf mahkemesi kesinleşmemiş nihai mahkeme kararlarını esastan inceleyerek, yeni deliller değerlendirebilmesi ve yeni bir karar verebilmesidir. Yüksek mahkemenin temyiz konusu, istinaf mahkemesinin kanunen yürürlülüğe giren kararlarının doruluğu ve yerindeliğidir. Uyuşmazlık konusu esastan incelenmez, deliller yeniden değerlendirilerek maddi olay üzerinde durulmaz. Bu aşamada ihtilafın esası araştırılmaz, yeni deliller takdim edilemez, dosyadaki delillerine yeniden değerlendirilmesi yapılmaz. Ancak temyiz konusu kararlar hukuka uygunluk bakımından denetlenir[301].

Yüksek Mahkeme'nin yetki alanı Azerbaycan Cumhuriyeti ülkesidir. Mahkeme başkan, başkan yardımcısı ve hakimlerden oluşmaktadır. Anayasanın 109/9 ve 95/10. maddelerine göre Yüksek Mahkeme hakimlerinin, görev süreleri on yıl olup, Cumhurbaşkanın önerdiği adaylar arasından Milli Meclis tarafından seçilerek atanırlar.

[301] **Bkz. Esedov,** s. 705-706.

IV. VERGİ YARGILAMASI USULÜ

A. Temel Mevzuat

Vergi yargılamasında usulü belirleyen temel hükümler İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir. Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimin davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır (İYUK.m.31/1).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır (İYUK.m.31/2).

Ayrıca, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yargılama usulüne ilişkin hükümlerin yer almaktadır (AATUHK.m.15,20,58).

Azerbaycan Vergi Kanunun 64'ncü maddesine göre, vergi organlarının kararları, işlemleri, onların yetkili kişilerinin aktif veya pasif hareketleri (eylemleri) hakkında mahkemeye yapılan başvurulara (davalara) Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile belirlenmiş hükümler çerçevesinde bakılır. Ayrıca vergi mevzuatının ihlalinden kaynaklanan mali yaptırımlar (para cezaları) vergi kanunlarına uygun olarak, idarece veya HUMK'nun hükümleri çerçevesinde mahkeme kararına dayanarak alınır (VK.m.51).

B. Vergi Davasının Niteliği

1. Türkiye Örneği

Türk hukuk sistemi içinde vergi uyuşmazlıklarının çözümü idari yargıya bırakılmakta ve idari dava türleri[302] içinde sonuca ulaşılması kabul edilmektedir[303]. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda idari dava türleri; idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları ile idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları olarak belirtilmektedir[304].

İptal davalarında, idarenin bir işleminin iptali talebi söz konusu iken, tam yargı davalarında ise, idarenin işlem ve eylemlerinden dolayı zarara uğrayanların bu zararının tazmini amacı vardır. İptal davalarında, idarenin kusurlu olup olmadığı değil, işlemin hukuka uygunluğu, tam yargı davalarında ise, hukuka aykırı iş yaptığı ileriye sürülen idari makam yargılanmaktadır[305].

"Vergi davası"nın ayrı bir idari dava türü olup olmadığı tartışmalıdır. Doktrinde vergi davalarının tam yargı davası olduğu yolundaki görüş baskındır. Bunun nedeni, vergi davasında para ile ölçülebilen bir hak ihlalinin söz konusu olmasıdır[306]. Başka bir görüşe göre, vergi davası iptal ve tam yargı davası niteliği dışında ayrı özel bir kategori oluşturmaktadır[307].

Vergi uyuşmazlıklarında istisnai olarak vergi mahkemesince bakılacak iki tam yargı davası yasada ayrıca düzenlenmiştir; bunlar vergi mahkemesi kararlarını

---

[302] İdari dava türleri hakkında geniş bilgi için bkz. **Gözübüyü-Tan,** no. 257 vd.
[303] Vergi davasının niteliği konusundaki görüşler için bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 189-191; **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 130-134; **Tekingündüz,** s. 56-59; **Aksoy,** Vergi Yargısı, s. 55-56; **Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no. 299.
[304] **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 130-131; **Esen,** s. 39.
[305] **Uluatam ,** s. 246.
[306] **Kumrulu,** s. 103.
[307] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 190. Müellifler; vergi davasının kural olarak iptal davası niteliği taşıdığı, duruma göre tam yargı davası şekline de bürünebileceği düşüncesindeler. Bkz. **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 394; **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 130-131.

uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davaları ile vergi dairesince kararın infazının geciktirilmesi nedeniyle kanunen öngörülen gecikme faizine ilişkin davalar olup ilk davaya bakan vergi mahkemesinde görülür[308].

Uygulamada, vergi mahkemelerinde açılan davalara vergi davaları denilmektedir. Ne var ki, "vergi davası" adı altında yeni bir idari dava türü yaratılması gereksizdir. Vergi davaları terkin ve iptale yönelikse iptal davası; hazineye geçen verginin geri verilmesini de içeriyorsa, iptal davası ile birlikte açılan tam yargı davası niteliğini taşır[309].

Vergi uyuşmazlıklarının iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunmakla birlikte, kendine özgü ilkeleri ve bu dava türlerine benzemeyen taraflarının da olduğu unutulmamalıdır[310]. Vergi uyuşmazlıklarında mahkeme, idarenin yerine karar vermek anlamına gelmemekle beraber, vergi idaresinin işlemini iptal etmekle yetinmeyip, uyuşmazlığı çözüme ulaştırmaktadır[311].

2. Azerbaycan Örneği

Azerbaycan hukuk sistemi içinde vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davaların niteliği idari yargılama hukuku açısından tam yargı davalarına benzemektedir. Vergi Kanunu vergi yargılaması usul ve esasları konusunda Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanuna atıf yaptığından (VK.m.64) vergi davasının niteliğini Medeni Yargılama Usulü Hukuku açısından açıklarsak davanın konusuna göre hem eda davası, hem de tespit davası olarak nitelendirebiliriz[312]. Örneğin, Vergi Kanunu'nun 87'nci maddesine göre idarece fazla re'sen veya ikmalen tarh veya tahsil edilen vergilerin geri alınması için açılan davalarda, davanın konusu fazla tarh veya tahsil edilen verginin iadesidir. Davanın kabulü halinde verilen hüküm fazla tahsil edilen verginin mükellefe ödenmesidir. Davanın reddi durumunda ise dava tespit davası niteliğini kazanır. Çünkü, davanın reddi ile vergi dairesinin işlem veya

---

[308] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 191.
[309] Bkz. **Candan ,** İdari Davalar, s. 31-40.
[310] **Kaneti,** s. 278.
[311] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 394.
[312] Medeni yargılama hukukunda dava çeşitleri için bkz. **Kuru-Arslan-Yılmaz,** s. 262-277.

eyleminin hukuka uygunluğu tespit edilmiş olur.

Ayrıca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun "devlet organları, yerel yönetim organları (belediyeler), diğer organ ve teşkilatların, onların yetkililerinin kararları, işlem ve eylemlerine ilişkin uyuşmazlılar hakkında yargılama usullerini düzenleyen XXVII faslının, 300'ncü maddesinde mahkemenin hükmünün nasıl olacağı hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin birinci fıkrasına göre; hakim davacının (mükellefin) talebinin esaslı olduğunu görürse, dolayısıyla davayı kabul ederse, vergi dairesinin veya yetkilisinin karar, işlem veya eyleminden kaynaklanan hak ve menfaat ihlallerinin veya sınırlamalarının vergi organı tarafından ortadan kaldırılmasına (giderilmesine) ilişkin karar verir. Burada verilen hüküm, tespit işlevi taşımakla birlikte genel olarak bir işin yapılması, bir şeyin verilmesi veya bir şeyin yapılmaması, verilmemesine ilişkin mahkumiyettir. Maddenin ikinci fıkrasında ise, uyuşmazlık konusu yapılan karar, işlem veya eylem hukuka uygunluğu durumunda dava reddedileceği ve dolayısıyla çekişme konusu yapılan karar, işlem veya eylemin hukuka uygunluğu tespiti yönünde hüküm tesis edileceği düzenlemiştir.

C. Davanın Konusu

1. Türkiye Örneği

Vergi, resim, harç gibi kamu giderlerine ve gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar vergi yargısı kapsamında ele alınmaktadır. Vergi davası, tarh-tahakkuk aşamasında açılabileceği gibi tahsil aşamasında da açılabilmektir. Mali nitelikli vergi cezalarına karşı da vergi davası açılması olanaklıdır. Ancak, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bir vergi suçu için açılacak davaya bakmakla görevli yargı organı ceza mahkemesidir. Kural olarak; ikmalen, re'sen ya da idarece tarhiyat, vergi dairesince ceza kesilmesi, takdir ve tadilat komisyonu kararlarına dayanarak vergi salınması, tevkif yoluyla vergi alınması hallerinde vergi davası açılabilmektedir[313].

Ancak, vergi davası açılabilmek için verginin tarh edilmiş, cezanın kesilmiş, tadilat ve takdir komisyonu kararlarını tebliği edilmiş olması; tevkif yoluyla vergi alınması hallerinde ise, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir[314].

Gümrüklerde alınan vergilerle ilgili uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinde çözülmekle birlikte, bu vergilere karşı dava açılmadan önce, idare içindeki itiraz mercilerine başvurulması gerekir. Çünkü, vergi mahkemesinde dava, ancak bu mercilerin kararlarına karşı açılır[315].

Vergi davasının konusu, işlemin iptali, verginin terkini, vergi önceden tahsil edilmişse onun iadesi, ihtiyati haciz ya da haciz uygulanmışsa bunun kaldırılması gibi konulardır[316].

2. Azerbaycan Örneği

Vergi davasının konusu, ikmalen, re'sen ya da idarece fazla tarh edilen ve/veya tahsil edilen vergilerin iadesi, idarece ceza kesilmesi durumlarında vergi davası açılabilmektedir. Yukarıda da açıklandığı üzere mükellefin vergi hukukundan veya vergi organları yetkililerinin aktif veya pasif tutumlarından kaynaklanan ihlallere karşı dava açabilme hakkı vardır. Kanuni sürelere uyulması kaydıyla verginin salınması veya tahsil aşamalarının herhangi birinde başvurulabilecek yoldur. Beyanname üzerine hesaplanan vergi matrahın yeniden hesaplanması, vergiyi doğuran olayın kayıt altına alınmasındaki kanun ihlalleri, vergilerin tarh, tahsil ve ödenmesinden kaynaklanan vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki kanun ihlalleri ve mali yaptırımların alınması, vergi idaresi açısından vergi davasının konusunu oluşturmaktadır.

Yukarıdakileri özetlersek, vergi organının yürütülmesi zorunlu yönetsel işlem

---

[313] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 394-395; **Özbalcı,** Usul, s. 929; **Sönmez-Ayaz,** s. 225 vd; **Aksoy,** Yargı, s. 178 vd.
[314] **Uluatam - Methibay,** s. 235.
[315] **Uluatam - Methibay,** s. 235.
[316] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 395.

veya eylemleri vergi davasının konusunu teşkil etmektedir. Yönetsel işlem veya eylem, bir veya birden fazla kişinin hak ve yükümlülüklerini belirleyen, değiştiren veya onlara son veren ve kural olarak bir defa uygulanan eylem veya işlemlerdir. Yükümlü, vergi organının kararlarının hukuka aykırılığının tespitiyle birlikte, vergi idaresinin karar, işlem veya eylemlerinden uğradığı zararın tazminini isteyebilir[317].

D. Davanın Tarafları

1. Genel Açıklama

Vergi davalarında da biri davacı, diğeri davalı olmak üzere iki taraf vardır. Çünkü, bir taraflı dava olmaz. Aynı ilkenin sonucu olarak, bir kimse kendi aleyhine dava açamaz. Genel olarak, vergi davalarında, idare davalı durumundadır. İdarenin "icrai" karar alma ya da "re'sen" yürütme yetkisine sahip olmadığı durumlarda, örneğin idari sözleşmelerden doğan davalarda, idare davacı durumunda da olabilir[318].

Azerbaycan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun "yargılamada iştirak eden kişiler ve yargılama sürecinin diğer iştirakçıları" başlığını taşıyan 5'nci Fasıl, 50'nci maddesinde davanın tarafları belirtilmiştir. Buna göre, bir davanın tarafları davacı ve davalıdan oluşur. Gerçek ve tüzel kişiler, kanuni ve iradi temsilciler, devlet organları ve başka organlar davacı veya davalı olabilirler. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalarda, vergi idaresi veya yükümlü (sorumlu) davalı veya davacı taraf olabilir.

2. Davacı

a) Türkiye Örneği

Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesine göre, yükümlüler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi

---

[317] **Balakişiyeva,** s. 449.

[318] **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 134 vd; Bkz. **Aksoy,** Yargı, s. 178; **Özbalcı,** Usul, s. 933; **Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no.425;

mahkemesinde dava açabilirler. Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir[319].

Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.

Vergi daireleri Maliye ve Gümrük Bakanlığının, (İl özel idareleriyle belediyeler valilerin) muvafakatini almadan vergi mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştay'da temyiz davası açamazlar. Ancak; Maliye Bakanlığı tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini defterdarlıklara devredebilir.

Küçükler ve kısıtlılar için kanuni temsilcileri, gerçek veya tüzel kişiler adına vekilleri (Avukatlık Kanunu'na göre avukat olması gerekir) dava açabilir. İkame mekanizması işliyorsa, vergi sorumlusu da dava açabilir[320].

Vergi daireleri, belediyeler ve il özel idarelerinin davacı olması, idari/vergi yargısında idarenin esas olarak davalı olması kuralına aykırı, bu alanda ilginç bir durum oluşturmaktadır (VUK.mük.m.49/b)[321]. Ayrıca bazı durumlarda belli kuruluşlara dava hakkı tanımaktadır (VUK.mük.m.49/a).

Yükümlü ihtirazı kayıt koymuşsa, kendi beyanına karşı ve ayrıca beyanına dayanan vergilendirme işleminde hata söz konusu ise bu işleme karşı dava açabilir (İYUK.m.27/3,VUK.m.378/2).

İhtirazı kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında

---

[319] Vergi Usul Kanunun 72'nci maddesine 2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle takdir komisyonlarının tertip tarzı değiştirilmiş, vergi dairesi mensuplarının çoğunlukta olması sağlanmıştır. Dolaysıyla taktir komisyonu kararlarına karşı vergi dairesince dava açılması fiili planda , ancak istisnaen vukubulacak bir duruma girmiştir. Tadilat komisyonları da esasen fonksiyonlarını kaybetmişlerdir. (**Özbalcı,** s. 933).

[320] Sorumluların yetkileri hakkında bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 81-82.

[321] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 192.

yürütmenin durdurulması istenebilir. Kanun yolu başvuruları, tahsil aşamasına ilişkin işlemler yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Ancak, tarh aşamasındaki vergilendirme işlemleri hakkında dava açılması, yürütmeyi kendiliğinden durdurur[322].

b) Azerbaycan Örneği

Kural vergi idaresinin davalı olmasıdır. Ancak, Vergi Kanunu'nun 51'nci maddesinde vergi organlarının davacı olabileceğini belirtmiştir. Anılan kanun hükmünde; vergi organları, vergi denetimleri sonucu mükellefin vergi mevzuatını ihlali ettiği sonucuna varırsa, bu kanunla öngörülmüş mali yaptırımları (para cezalarını) mahkemeye başvurarak, karara bağlanmasını ve tahsilini talep edebilir. Yani vergi idaresi yükümlüyü para cezasına çarptırabileceği gibi, bunun yerine mahkemeye dava açarak yükümlünün para cezasına mahkum edilmesini isteyebilir. Vergi Kanunu'nun 52'nci maddesinde ise vergi organları tarafından mali yaptırımların alınması istemiyle açılan davalara (ileri sürülen iddialara) Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerince bakılacağı düzenlenmiştir. Vergi Kanunu'nun 90'nci maddesinde vergi organın davacı olabileceği başka bir durum daha vardır. Buna göre; yükümlünün malvarlığı ihtiyaten haczedildikten sonra (vergi borcuna yetecek miktarda malvarlığına haczedildikten) 60 gün içinde yükümlü vergi ödevini yerine getirmezse, vergi idaresi mahkemeye başvurarak ihtiyaten haczedilen malların açık artırmaya çıkarılarak satılmasına karar verilmesini isteyebilir. Haczedilen mallar çabuk bozulabilecek nitelikte ise, daha doğru bir ifade ile haczedilen malların yararlılık süresi 60 günlük süreden daha kısaysa vergi idaresi malların açık artırmada satılması için hemen mahkemeye başvurabilir.

Yükümlünün davacı olabilecekleri durumlar kural olarak hiçbir sınırlamaya tabi tutulmamıştır. Vergi idaresinin işlem veya eylemleri sonucu yükümlünün hak ve menfaatlerinin etkilenmiş olması dava açılması için yeterlidir. Vergi Kanunu'na göre, her bir mükellef (sorumlu), vergi organlarının kararları, işlemleri veya eylemleri hakkında mahkemeye şikayet etmek hakkı vardır. Bu şikayetler, bir yukarı vergi

[322] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 396.

organına (hiyerarşik denetim) veya yetkilisine ve/veya mahkemeye yapılabilir. Hiyerarşik denetim yolarına gidilmesi (üst idari mercie şikayetin yapılması), aynı uyuşmazlık hakkında, aynı zamanda ve ya sonradan mahkemeye müracaat hakkını ortadan kaldırmaz. Vergi organlarının kararları, işlemleri veya eylaemleri hakkındaki şikayetlere (davalara) Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerince bakılır.

Vergi Kanunun 17'nci maddesinin 2'nci fıkrasında vergi sorumlularının bu kanunda aksinin öngörülmediği sürece vergi yükümlüleri ile aynı haklara sahip oldukları düzenlenmiştir. Yükümlülerin açacakları dava ve uygulanacak usul ve esasları düzenleyen Vergi Kanunu'nun 64'ncü maddesi vergi sorumluların dava hakkının kullanılması konusunda herhangi bir istisna getirmediğine göre, sorumluların da dava açabilecekleri söylenebilir.

Gümrüklerde alınan vergilerle ilgili uyuşmazlıklar aynı görevli mahkemede çözülmekle birlikte, bu uyuşmazlıklara karşı dava açılmadan önce, idare içindeki itiraz mercilerine başvurulması gerekir. Çünkü, dava ancak bu mercilerin kararlarına karşı açılabilir (VK.m.53/5). Tez çalışmamızda gümrük vergileri ve bu konuda çıkan uyuşmazlıklar kapsam dışında bırakılmıştır.

3. Davalı

a) Türkiye Örneği

Vergi davalarında mutlaka davalı gösterilmelidir. Mahkeme, hasımın gösterilmediği veya yanlış gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine kendiliğinden karar verir. Davalıda yapılmış olan sakatlığın, ilk inceleme aşamasında, hatta, dosya "tekemmül" ettikten sonra ortaya çıkması durumunda, dava dilekçesinin yeni hasma tebliği edilmesi ve o ana kadar yapılmış tüm usul işlemlerinin yenilenmesi gerekir. Bu adil yargılanma usulünün doğal bir sonucudur. Vergi yargısında Danıştay'ın tutumundan, davalının

belirlenmesinin bir kamu düzeni sorunu olduğu anlaşılmaktadır[323].

Davalı çoğu kez vergi dairesidir. Vergi davalarında Hazineyi temsil yetkisi 5655 sayılı Kanunla vergi daireleri müdürlüklerine verilmiştir. Gümrük vergisine ilişkin davalarda husumetin Maliye Bakanlığına, Bakanlar Kurulunun kararlarına karşı açılacak davalarda, kararı uygulayacak bakanlık, bakanlıkların aldıkları kararlar dolayısıyla açılacak davalarda Bakanlık davalı olarak gösterilir.

b) Azerbaycan Örneği

Davalı iddia talebinin yöneldiği kişidir. Davalı, davacının haklarını ihlal eden ve yahut çekişmeli hale getiren kişidir[324]. Vergi hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklarda mükellef ve vergi organları veya vergi organlarının yetkilileri davalı olabilir. Vergi ödevlerinin yerine getirmede mükellef tarafından yapılan kanun ihlalleri mükellefi; vergi organları veya vergi organlarının yetkilileri tarafından tesis edilen işlen veya eylemlerden meydana gelen hak ihlalleri vergi idarensini davalı durumuna sokar.

Vergi Kanunu'nun 16'ncı maddesinde vergi yükümlüsünün, 17'nci maddesinde vergi sorumlusunun maddi ve şekli yükümlülükleri sayılmıştır. Anılan maddeler hilafına hareket eden, yani vergi ödevinin maddi ve şekli unsurlarını yerine getirmeyen veya getiremeyen yükümlü ve sorumlular vergi davasında davalı taraf olurlar.

4. Üçüncü Kişilerin Tarafların Yanında Yer Alması

Davada taraf olmadıkları halde, davaya katılma veya davanın ihbarı sonucu, başka kişilerin vergi davasına katılması mümkündür.

---

[323] **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 140; Bkz. **Aksoy,** Yargı, s. 178; **Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no.441ve 443.
[324] **Esedov,** s. 102.

a) Davaya Katılma

aa) Türkiye Örneği

Davaya katılma konusunda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yaptığı atıfla, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanmaktadır. Dava sonunda verilecek hükümden etkilenecek kişinin, kendi yararını koruması için taraflar yanında davaya katılması imkanı tanıyan davaya müdahale müessesesi,[325] " Üçüncü Şahsın Müdahalesi" başlığı altında Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 53-58'nci maddelerinde düzenlenmektedir. Üçüncü şahsın müdahalesi denilmesine rağmen, bu maddede sadece, fer'i müdahale düzenlenmiştir[326]. Oysa, üçüncü kişinin davaya asli müdahil olarak da katılabilmesi mümkündür. Bu bağlamda, davaya müdahale, hem fer'i hem de asli müdahaleyi kapsayan bir üst kavram olarak kabul edilmelidir[327]. Özellikle, genel düzenleyici işlemler aleyhine açılan iptal davalarında görülen, başkası tarafından açılan davanın sonucunda bir hakkı veya borcu etkilenecek olan kimse, davacı veya davalının yanında yer alma hakkına sahiptir. Katılan temyiz aşamasına kadarki her aşamada davaya katılabilmekle birlikte, yanında katıldığı tarafın taleplerinden farklı talepte bulunamaz, yalnız başına davadan feragat edemez, davayı kabul edemez, sulh olamaz, müddeabihi başkasına temlik edemez, yemin teklif edemez, temyiz, karar düzeltme ve duruşma talebinde bulunamaz. Hüküm lehine müdahale edilen taraf hakkında verileceğinden doğal olarak temyiz lehine müdahale edilen tarafla birlikte yapılacaktır. Yasaya aykırı olarak, müdahil hakkında da hüküm verilmişse müdahil, sadece kendisi bakımından hükmü (hükmün kendisine ilişkin bölümünü) temyiz edebilir[328].

Davaya katılma ayrı bir dilekçe ile gerçekleştirilir. Dava dilekçesinde yer alması gerekene hususular genel olarak katılma dilekçesinde de bulunur. Davaya katılana dilekçesinde katılma gerekçesini ve katıldığı tarafı belirtmelidir. Tarafların

---

[325] **Pekcanıtez-Atalay-Özekes,** s. 286.
[326] **Pekcanıtez-Atalay-Özekes,** s. 204; **Kuru-Arslan-Yılmaz,** s. 478; **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 149 vd.
[327] **Pekcanıtez-Atalay-Özekes,** s. 217;**Pekcanıtez,** s. 20-21;**Kuru-Arslan-Yılmaz,** s. 481;**Özekes,** s.6.
[328] **Kuru-Arslan-Yılmaz,** s. 481; **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 397.

katılma talebine itiraz etmeleri mümkündür. Mahkeme, katılma şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğini kendiliğinden karara bağlar[329].

Müdahale talebinin reddini ilişkin karar yalnız başına temyiz edilemese de, Yargıtay, müdahale talebi reddedilen üçüncü kişiye yalnız bu ret kararına ilişkin olarak asıl hükme karşı temyiz yoluna başvurma hakkı tanımaktadır[330].

bb) Azerbaycan Örneği

HUMK'nun 55'nci maddesine göre, üçüncü kişi, taraflar arasında görülmekte davanın konusu üzerinde bir hakkı olduğunu iddia ederek, aynı mahkemede bir tarafa veya her iki tarafa karşı dava açarak davaya katılabilir. Yargılama bitinceye kadar davaya müdahale edilebilir. Anılan madde davaya asli müdahale kurumunu düzenlemiştir.

Davacı ve davalı (taraflar) yanında, davaya üçüncü kişiler de katılabilirler. Müdahilin (asli müdahilin) yargılama sürecinde katılabilmesi, dava konusu hakkında bir hak ileri sürülüp sürülmemesi ile bağlıdır. Davaya katılan asli müdahilin davadaki durumu davacıyla aynıdır. Asli müdahil, davadan feragat edebilir, davayı kabul edebilir, sulh olabilir, müddeabihi değiştirebilir, kararı temyiz edebilir vs. ilk davacıdan fark,ı üçüncü kişi asli müdahilin davalı ile davacı arasında devam eden davaya sonradan katılmasıdır. Hüküm tesis edildikten sonra, üçüncü kişi müdahil yalnız ayrı bir dava açarak taleplerini ileri sürebilir[331].

HUMK'nun 57/1'nci maddesinde davaya fer'i müdahale müessesesi ihdas edilmiştir. Anılan maddeye göre, bir dava sonucunda verilen hüküm, üçüncü kişinin hukuki durumunu da etkileyecekse, bu kişiler tarafların birinin yanında (lehine müdahale etmek istediği tarafın) hüküm verilinceye kadar katılabilirler. Asli müdahaleden farklı olarak, fer'i müdahale durumunda, üçüncü kişinin davanın

---

[329] **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 347; **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 149-150; **Kuru-Arslan-Yılmaz,** s. 479.
[330] **Kuru-Arslan-Yılmaz,** s. 479.
[331] **Esedov,** s. 109 vd.

konusu hakkında bir hak iddiası yoktur. Sadece, dava sonucu verilecek karar, onun hukuki durumunda (hak veya yükümlülüklerinde) etkili olacaktır. HUMK'nun 57/2'nci maddesine göre fer'i müdahil, müddeabihi değiştirmek (artırmak veya azaltmak), davadan feragat veya davayı kabul etmek, sulh olmak, karşı dava açmak ve hükmün icra edilmesini talep etmek hususlar hariç, lehine katıldığı tarafın usul hukukuna ilişkin tüm hak ve yükümlülüklerine haizdirler.

b) Davanın İhbarı

Davanın ihbarında da İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yaptığı atıfla, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanmaktadır.

Davanın ihbarı ya da duyurulması, derdest olan bir davanın üçüncü kişilere bildirilmesidir. Bu yolun usul hukuku bakımından amacı, üçüncü kişinin ihbarı yapanın yanında yer alması, davaya katılarak ve ona yardımcı olması sağlanmaya çalışılmasıdır. Davanın ihbarı ya da duyurulması maddi hukuk bakımından amacı ise, davayı ihbar eden tarafın, davayı kaybetmesi halinde üçüncü kişiye karşı açacağı rücu davasında veya üçüncü kişinin ihbar eden tarafa açacağı tazminat davasında, hakkını daha emin (güvenli) biçimde ileri sürebilmesidir[332].

Ancak, davanın ihbarını mahkeme re'sen[333] yapmakta, davaya katılması ev yardımcı olmasını sağlanmaktadır. Kendisine dava ihbar edilen ve davaya katılan, taraf niteliğine haiz değildir[334].

Davanın ihbarı müessesine Azerbaycan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'da yer verilmemiştir.

---

[332] **Kuru-Arslan-Yılmaz**, s. 485; **Kızılot**, Vergi İhtilafları, s. 349; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 151-153; **Gözübüyük**, Yönetsel Yargı, no. 476.

[333] Davanın ihbarının mahkemece yapılması şart olmayıp, mahkeme dışında da yapılan ihbar geçerlidir. Mesela, dava, noter aracılığıyla da 3.kişiye ihbar edilebilir. (**Kuru-Arslan-Yılmaz**, s. 486).

[334] **Karakoç**, Vergi Hukuku, s. 397.

E. Görev ve Yetki

1. Görev

a) Türkiye Örneği

Görev, bir uyuşmazlığa hangi yargı koluna ait mahkemelerin bakması gerektiğini ifade etmektedir. Vergi uyuşmazlıklarına genel idari yargı kolunda yer alan mahkemelerinden vergi mahkemeleri bakmakla görevlidir[335]. Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı Kanun'da 6 ve 7'nci maddelerinde belirtilmektedir. Buna göre; vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ev köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, yukarıda belirtilen konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümler. Vergi mahkemelerinde açılacak davaları yalnızca tarh, tahakkuk ve tahsil aşamasına ulaşmış işlemlerle sınırlamak da mümkün değildir. İdarenin vergilemeden önce ya da sonra tesis ettiği bir takım vergiye ilişkin kesin ve icrai işlemlerin idari davaya konu edilmelerine engel yoktur. Bu konuda kanunlarla Bakanlar Kurulu'na ve bakanlıklara verilen düzenleme yetkileri kullanılarak tesis edilen, istisna ve muaflıklara ilişkin işlemler de idari davaya konu edilebilir[336]. Danıştay kararlarına göre, KDV iadesine ilişkin uyuşmazlıklar,[337] Harçlar Kanunu uyarınca para cezasının tahsili amacıyla tesis edilen işlemlere,[338] Damga Vergisinin tahsiline ilişkin işlemlere,[339] vergi ve resimlerin kanuni faizine ilişkin işlemlere[340] vergi mahkemelerinde bakılır. Göreve ilişkin kurallar kamu düzeninden olduğundan yargılamanın her aşamasında ileri sürülebileceği gibi, mahkeme tarafından kendiliğinden de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

---

[335] Görev kuralları hakkında bkz. **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 153 vd; **Sönmez-Ayaz,** s. 225 vd; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 324 vd; **Özbalcı,** Usul, s. 934-935; **Gözübüyük-Tan,** no.525 vd.
[336] Dş. 3. D., 17.10.1991 gün ve E. 1989/4241, K. 1991/2649, (Dş.Der, S.84-85, s. 137).
[337] Dş. 10. D., 16.10.2002 gün ve E. 1999/821, K. 2001/260, (**Bal- Karabulut-Şahin,** s. 486).
[338] Dş. 10. D., 14.02.2001 gün ve E. 1998/5217, K. 2001/549, (**Bal- Karabulut-Şahin,** s. 488).
[339] Dş. 10. D., 24.04.2001 gün ve E. 1999/486, K. 2001/1553, (**Bal- Karabulut-Şahin,** s. 489).
[340] Dş. 10. D., 18.04.2001 gün ve E. 1999/1134, K. 2001/1477,(**Bal- Karabulut-Şahin,** s. 490).

b) Azerbaycan Örneği

Yukarıda da açıklandığı üzere, vergi uyuşmazlıkları Azerbaycan örneğinde adli yargının görev alanına girmektedir. Vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan ihtilaflar bazı durumlarda genel mahkemelerde görülmekte, yasanın öngördüğü durumlarda ise adli yargının ihtisas mahkemeleri olan iktisat mahkemelerinde görülmektedir.

HUMK'nun 3'ncü faslında göreve ilişkin genel kurallar düzenlenmiştir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 24'ncü maddesinde ; "mahkemeleri bu kanun veya diğer yasalara uygun olarak, uyuşmazlığın çözümlenmesi başka mercilere bırakılmamışsa, ihlal edilmiş veya çekişmeli hale gelmiş hak ve menfaatleri korur ve temin eder. Uyuşmazlığın genel veya iktisat mahkemesine görev alanına girmesi, davanın taraflarının sübjektif terkibine, veya uyuşmazlığın konusu veya hukuki ilişkinin özelliği dikkate alınmakla, bu yasaya uygun olarak belirlenir".

Görev kurallarına göre, her bir organ yalnız kanunla onun görevlerine giren işlere bakabilir. Genellikle, görev denildikte; bir hak (şey) hakkındaki ihtilafın veya diğer hukuki problemin çözümlenmesinin, önceden belirlenmiş hangi organın görev alanına girdiği anlaşılmalıdır. Uyuşmazlığın mahkemece çözümünden önce merci tayini, uyuşmazlığın öncelikle hakem heyetinde çözümlenmesi şartı veya sözleşmeyle başkaca çözüm şekilleri öngörülmemişse mahkemenin görevi müstesna (asıl) görev adlanır[341].

Azerbaycan vergi yargılamasında ikili bir görevlendirme söz konusudur. HUMK'nun 25'nci maddesindeki "...vergi, idari ve diğer münasebetlerden ortaya çıkan ihtilaflarda taraflardan hiç olmazsa biri gerçek kişiyse ve tacir değilse ve ya tacir olsa bile, ihtilaf onun tacirlik faaliyetinden kaynaklanmıyorsa ihtilaflara bakmakla görevli genel mahkemelerdir" şeklindeki kural genel görev kuralıdır.

[341] **Esedov, s. 67-68.**

Bazen taleplerden (dava konusu) bir kısmı genel mahkemelerin, bir kısmı ise iktisat mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Bu durumda davaların birleştirilmesi yasanın 30'ncu maddesi uyarınca mümkündür. Bu tür ihtilaflarda dava genel mahkemelerde görülür[342].

İhtilafların iktisat mahkemelerinin görev alanına girdiği haller HUMK'nun 26'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; idare ve ya diğer mensubiyetinden ve tabiliğinden asılı olmayarak, tüzel kişilerle, tüzel kişilik oluşturulmadan ticari faaliyette bulunan ve kanunla muayyen edilmiş şekilde gerçek kişi tacir sıfatını kazanmış gerçek kişiler arasındaki özel, idari ve diğer[343] hukuki ilişkilerden yaranan iktisadi ihtilaflar bu kanun hükümleri uyarınca İktisat Mahkemelerinde görülür. Çekişmesiz (akseptsiz) şekilde ödene para cezaları, devlet organları, yerel organlar ve denetim fonksiyonunu gören diğer organlar tarafından kesile para cezalarının ödenilmesinden kaynaklanan ihtilaflar, denetim fonksiyonu gören organlar tarafından kanun veya diğer normatif hukuki norm ihlallerinden kaynaklanan durumlarda çekişmesiz şekilde kesilen para cezalarını bütçeden geri verilmesi hakkındaki çekişmeler, tüzel veya gerçek kişilerin ödeme kabiliyeti olmamasıyla (aczi) bağlı ihtilaflar, vergi ödemeleri hakkındaki ihtilaflar ve kanunla öngörülüş diğer işlere iktisat mahkemeleri bakmakla görevlidir.

Yasanın 31'maddesinde görev kurallarını kamu düzenine ilişkin olduğu belirtilmiştir. Görev kurallarının ihlaline yol verilemez. Mahkeme davanın görev alanına girip girmediğini kendiliğinden inceler ve görevli olmadığı kanısına varırsa görevsizlik hakkında karar verir ve bu kararında taraflara görevli organı belirtmelidir. Görev kurallarını ihlal edildiğinin sonradan anlaşılması durumunda, karar aşamasına kadar mahkeme görevsizlik kararı verebilir. Taraflar da görevsizlik iddiasında bulunabilir. Görevsizlik iddiası veya hakimin re'sen incelemesi sonucu görevli olup almadığı hakkında hakim gerekçeli karar vermelidir. Bu karara davada iştirak eden kişilerce kararın tefim veya tebliğinden itibaren 15 gün içinde kararı veren mahkemeye itiraz edilebilir. İtiraz üzerine kararı veren mahkeme üç gün içinde

---

[342] **Esedov**, s. 69.

[343] "...diğer hukuki ilişkiler" den, vergi hukukundan kaynaklanan ihtilafların da iktisat mahkemesinin görev alanına girdiği anlaşılmalıdır", **(Esedov**, s. 73).

itirazı inceler. Hakim itiraz esaslı görürse, kararın değiştirilmesi veya iptali hakkında karar verir ve yargılamaya devam edilir, itiraz esaslı görülmezse 7 gün içinde itiraza bakılmak üzere istinaf mahkemesine gönderir[344].

2. Yetki

a) Türkiye Örneği

Yetki, bir uyuşmazlığa hangi görevli mahkemelerden hangi yerde bulunan mahkemede davanın açılacağını belirler[345]. İYUK 37'nci maddesine göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme;

a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

b) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,[346]

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Yetki kamu düzenine ilişkin olduğundan mahkemece veya tarafların itirazı üzerine yargılamanın her aşamasında incelenebilir. (İYUK.m.32/2).

b) Azerbaycan Örneği

Azerbaycan Cumhuriyeti idari yapısı 81 adet rayonlar adlanan coğrafi mekanlar, Bakü, Gence ve Sumgayıt kentlerinden oluşmaktadır.

---

[344] **Hacıyev,** s. 493 vd.
[345] Bkz. **Kuru-Arslan-Yılmaz,** s. 137; **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 159 vd.
[346] 10.06.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanunun 17.maddesi ile eklenmiştir.

HUMK'nun yetkili mahkemeleri bazı istisnalar dışında genel kurala bağlamıştır. Anılan kanunun 35'nci maddesine göre; "kanunla başka haller öngörülmemişse, davalının ikametgahı mahkemesi yer bakımından yetkili mahkemedir. Davalı tüzel kişiyse, dava tüzel kişinin resmi ikametgahı mahkemesinde açılır. Tüzel kişilerin organlarının daimi faaliyet gösterdiği, yerleştiği yer ikametgahı sayılır. Şubelere karşı davalar şubenin ikametgahı mahkemesinde açılır. Karşı davalar, yetki kuralına bakılmaksızın, ilk davanın açıldığı yer mahkemesinde açılmalıdır[347]".

İlk derece mahkemesi kısmında rayon (şehir) mahkemeleri, yerel iktisat mahkemeleri faaliyet gösterir. İlk derece mahkemeleri uyuşmazlığa mahiyeti üzere bakmak ve halletmek fonksiyonunu görürler. İlk derece mahkemelerinin her biri yalnız kanunla onların görev alanına giren işlere bakmakla görevli ve yetkilidir[348].

Yetki, ilk duruşmaya kadar mahkemenin re'sen incelemesi üzerine veya davaya iştirak eden kişilerin esaslı iddia ve talepleri üzerine karara bağlanır. Eğer mahkeme kendini yetkisiz görürse, dava dosyasını kendiliğinden yetkili mahkemeye gönderir. Hakimin yetkisizliğe ilişin kararına, davada iştirak eden kişilerce kararın tefim veya tebliğinden itibaren 5 gün içinde itiraz edilebilir. Dosyanın yetkili mahkemeye gönderilmesi, bu sürenin bitiminden sonra yapılabilir. Yetkisizlik üzerine yetkili mahkemeye gönderilen dosyalar, gönderilen mahkemece yetkisizlik kanısına varılsa bile esastan incelenmelidir[349].

---

[347] **Zeynalova,** s. 81 vd.
[348] **Zeynalova,** s. 81.
[349] **Zeynalova,** s. 94.

F. Davanın Açılması

1. Türkiye Örneği

Dava, bir başkası (davalı) tarafından sübjektif hakkı ihlal edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin (davacının) mahkemeden hukuki koruma (himaye) istemesidir[350].

Vergi davaları, vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır. Dilekçelerde; tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri, davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,[351] davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi, vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,[352] vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası, gösterilir (İYUK.m.3).

Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine[353] veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir (İYUK.m.4).

---

[350] **Kuru-Arslan-Yılmaz**, s. 214; Vergi davasının açılması hakkında bkz. **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 168 vd; **Sönmez-Ayaz,** s. 262 vd; **Özbalcı,** Usul, s. 935-936; **Gözübüyük-Tan,** no.661 vd

[351] Dava dilekçesinde, dava konusunun açık ve duraksamaya yer vermeyecek şekilde belirtilmesi gerekir. (**Kalabalık,** s. 311).

[352] "İYUK'un 3/d maddesinde yer alan -tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktarın dava dilekçesinde gösterileceği- yolundaki hükmün, ancak bunun mümkün olduğu, yani zarar miktarının hesaplanabileceği durumlar için uygulama alanı bulduğu... dolayısıyla zarar miktarının tespitinin mümkün olmadığı hallerde dava dilekçesinde uyuşmazlık konusu miktar gösterilmeden tam yargı davası açılabileceği..." RG. 20.06.1984, S. 18437, (**Gözübüyük-Tan,** s. 931 vd).

[353] Dş. 10. D. T. 16.09.1996, E. 1996/4490, K.1996/4775. "İstanbul ilinde idare ve vergi mahkemeleri bulunduğundan 2577 sayılı Yasanın 4.maddesi uyarınca yenileme dilekçesinin... Asliye Hukuk Mahkemesine verilmesi usule aykırıdır.", (**Bal-Karabulut-Şahin,** s. 40).

Kural olarak, her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağlılık yada sebep - sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir. Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir (İYUK.m.5).

Aynı kişiyi ilgilendiren birden çok işleme karşı bir dilekçe ile dava açılması için bazı şartların gerçekleşmesi gerekir: a) Dava konusu olacak kararlar arasında maddi ve hukuki bağlılık yada sebep - sonuç ilişkisi bulunmalıdır. b) Kararlara karşı açılacak davalara bakmak aynı yargı düzeninin ve aynı yargı yerinin görevi olmalıdır. c) Süre yönünden de her iki karara karşı dava açma imkanı bulunmalıdır. d) Kararlar aynı türden işlemler olmalıdır. e) Dava konusu kararlar arasında, davalı yönünden de uygunluk bulunmalıdır[354].

Diğer taraftan, birden çok kişinin tek bir dilekçeyle dava açabilmesi de mümkündür. Davanın birlikte açılabilmesi için, davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması şartları birlikte gerçekleşmelidir[355]. Olayda davacılar tarafından 1996 yılı gelir vergisi beyannameleri ihtirazi kayırla ayrı ayrı verilmiş ancak, tahakkuk edecek vergilerin kaldırılması için Gelir Vergisi Kanunu'nun 116.maddesi ile geçici 35.maddesinin Anayasaya aykırı olduğu iddiası ile tek dilekçe ile dava açılmıştır. Davacıların aynı işlemden zarar görmeleri nedeniyle aralarında maddi ve hukuki nedenler yönünden bir iştirak bulunmasına ve birlikte serbest avukat olarak çalışmalarına rağmen, gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğundan ve mükellefler bu kazanç ve iratların tamamı üzerinden ayrı ayrı vergilendirildiklerinden hak ve menfaat yönünden bir ilişkinin varlığından söz edilemez[356].

Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına veya 4'üncü maddede yazılı yerlere verilen dilekçelerin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra

---

[354] **Kalabalık,** s. 314-316; **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 169 vd
[355] **Kalabalık,** s. 316.
[356] Dş., 4. D., 27.5.1999 gün ve E. 1998/2971, K. 1999/2273 , (Dş.Der, S. 102, s. 297 vd).

deftere derhal kayıtları yapılarak kayıt tarih ve sayısı dilekçenin üzerine yazılır. Dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır. Davacılara, kayıt tarih ve sayısını gösteren imzalı ve mühürlü, pulsuz bir alındı kağıdı verilir. 4'üncü maddede yazılı diğer yerlere (Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, ... veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir) verilen dilekçeler, en geç üç gün içinde Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlığına taahhütlü olarak gönderilir. Bu yerlerde harç pulları bulunmadığı takdirde bunlara karşılık alınan paraların miktarı ve alındı kağıdının tarih ve sayısı dilekçelere yazılır.

Herhangi bir sebeple harcı veya posta ücreti verilmeden veya eksik harç veya posta ücreti ile dava açılmış olması halinde, otuz gün içinde harcın ve posta ücretinin verilmesi ve tamamlanması hususu daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya hakim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Harç veya posta ücreti süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur.

Dava açıldıktan sonra posta ücretinde tebliğ işlemlerinin yapılmasını engelleyecek şekilde azalma olması halinde, otuz gün içinde posta ücretinin tamamlanması daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya hakim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Posta ücreti süresi içinde tamamlanmazsa dosyanın işlemden kaldırılmasına karar verilir. Bu kararın tebliği tarihinden başlayarak üç ay içinde, noksanı tamamlanmak suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur. 4 ve 5'inci fıkralardaki tebligat re'sen genel bütçeden yapılır (İYUK.m.6)[357].

[357] Bkz. **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 172 vd

2. Azerbaycan Örneği

HUMK'nun 149'ncu maddesine göre, dava dilekçesi mahkemeye davacı veya imzaya yetkili temsilcileri tarafından imzalanmış ve yazılı şekilde verilir. Dava dilekçesinde; dilekçenin verildiği mahkemenin adı, tarafların adları onların posta adresleri, davanın konusu, davacı veya dilekçe veren kişinin esaslı talebi, hangi kanunlara veya diğer hukuki normlara dayandıkları (hukuki nedenleri) ve hukuki nedenlere ilişkin yorumları, dava birden fazla kişiye (davalıya) karşı açılmışsa, hangi taleplerin hangi davalıya karşı yöneltildiği belirtilmelidir. Kanun veya sözleşmelerde idari mercii tayini yahut da başka yollarlar çözümlenmesi öngörülmüşse, bu hukuki yolun tüketildiğine ilişkin belgeler dilekçelere ilave edilmeli veya bu konuda bilgi sunulmalıdır. Ayrıca dilekçede, ekteki belgelerin listesi, ve uyuşmazlıkla doğrudan bağlantısı olmasa bile davanın suretle sonuçlanmasına yarayacak bilgi ve belgeleri eklenmelidir. Davacı usul hukukuna ilişkin taleplerini de, iddia dilekçesinde göstermelidir. Davalı ve üçüncü şahısların sayısı kadar dava dilekçesi sureti de mahkemeye verilmelidir. Dava dilekçesine harcın ödendiğine dair makbuz ve ayrıca dava kanuni veya iradi temsilci vasıtasıyla açılmışsa temsilcinin yetkilerini onaylayan vekaletname veya benzeri belgeler eklenmelidir[358].

Dava müşterek şekilde, birkaç davacı tarafından veya birkaç davalıya karşı açılabilir. Davacıların veya davalıların her biri diğer tarafa (karşı) dair yargılamada bağımsızdır. Birlikte davacılar veya davalılar yargılamanın yürütülmesi için diğerlerini yetkilendirebilir. Başka davalının yargılamaya celp edilmesi zarureti doğarsa, mahkeme davacının oluru ile diğer davalıyı yargılamaya celp edebilir (HUMK.m.51).

Bazı hallerde çekişmeli maddi hukuk ilişkisi davacı veya davalı tarafında birden çok kişinin iştirak etmesi ile ilgili olarak çok süjeli olabilir. Aynı davada davacı veya davalı kısmında karşı tarafla çekişmeli hukuki münasebette olan birkaç şahsın iştiraki "usulü birlikte iştirak"[359] adlanır. Usulü birlikte iştirakın esas özelliği,

---

[358] **Esedov**, s. 244 vd.
[359] Dava arkadaşlığı.

umumi birlikte menfaatlerinin olmasıdır. Aynı davada birden fazla talebin birleştirilmesi ve onlara eş zamanda bakılması hakların savunulması ve temini sürecini çabuklaştırır. Usulü birlikte iştirak zamanı hem de bu yargılama çerçevesinde tüm kanıtlama materyalleri toplanır ve toplu halde mahkeme tarafından değerlendirilir ki, bu da objektif gerçeğe ulaşmaya, çok yönlü çekişmeli meselelerin hallinde çelişkilerin karşısının alınmasına olanak sağlar[360].

G. Dava Açma Süreleri[361]

Mükellefle idare arasındaki uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmemesi ya da mükellefin uyuşmazlığı idari yollarla çözmeyi tercih etmemesi durumunda, hak aramak ya da uyuşmazlığın çözümünü sağlamak amacıyla dava açmak mümkündür. Ancak bu hakkın kullanılabilmesi için ilgililerin yargı merciine belli bir süre içinde başvurmaları gerekir[362]. İdari yargıda dava açma süresi, "idari davaların muteber surette ikame edilebileceği kanunen muayyen ve mahdut olan zaman" olarak tanımlanmaktadır[363].

İdari işlem ve eylemlerin hiçbir süreye bağlı kalmaksızın, her zaman dava edilebilmesi, idari istikrar ve kamu hizmetlerinde verimlilik ilkelerini olumsuz etkiler. Dava açma hakkının belirli süreler içinde kullanılması, idarenin eylem ve işlemlerinin sürekli olarak dava tehdidi altında kalmaması ile idari eylem ve işlemlerin verimliliğinin ve istikrarının sağlanması gerekçesine dayanmaktadır[364].

İdari yargı hukukunda dava açma süresinin, hak düşürücü bir süre olduğu, özel hukuktaki zamanaşımı süresinden ayır edilmesi gerektiği, ondan daha kuvvetli ve etkili bir kurum olan hak düşümünün gereği olarak da süresinde açılmayan

---

[360] **Esedov,** s. 103.
[361] Ayrıntılı bilgi için bkz. **Karakoç,** Süreler, s. 39 vd; **Duran,** s. 239 vd; **Gözübüyük,** no.675; **Sönmez-Ayaz,** Dava Açma Süresi I, s. 47 vd; **Kalabalık,** s.296 vd.
[362] **Kızılot,** s. 351.
[363] **Duran,** s. 240; **Kalabalık,** s.296.
[364] **Duran,** s. 238; **Çıkarman,** 191; **Kalabalık,** s. 297.

davanın düşeceği ve artık bu konuda yeniden dava açma olanağının kalmayacağı kabul edilmektedir[365]. İdari davalarda, dava açma süresi kamu düzenindendir. Bu nedenle, davanın süresinde açılmadığı iddiası, davanın her aşamasında ileri sürülebilir[366].

Davanın süresinde açılıp açılmadığı mahkemeler tarafından da kendiliğinden dikkate alınabilir. İYUK'a göre, davanın süresinde açılıp açılmadığı ilk inceleme sırasında, davanın esasına girmeden önce incelenir ve dava açma süresi geçmişse, dava reddedilir (m.14/3-e;15/1-b).

Medeni yargılama hukukunda dava açma süresi istisnadır. Bunun nedeni, dava açma hakkının asıl hakka bağlı olarak kullanılabilen bir hak olmasıdır. Asıl hak düştüğü zaman dava hakkı kullanılamamakta, dava hakkı düştüğü zaman asıl hak kullanılabilmektedir. Nitekim, medeni yargılama hukukunda davalar, genellikle dava konusu olan hakkın bağlı olduğu zamanaşımı süresi içinde açılabilmektedir. Hukuk mahkemeleri zamanaşımını re'sen dikkate alamazlar, davayı zamanaşımı süresine açılmadığı nedeniyle reddedemezler. Vergi yarılamasında ise durum farklılık arz etmektedir. Çünkü vergi yargılaması hukukunda dava açma süresi, davanın ön şartlarındandır[367].

Vergi Kanunu'nun 85/5'nci maddesine göre, vergi yükümlüsü, verginin doğduğu takvim yılını takip eden yılın başlamasından itibaren beş yıl içinde fazla veya haksız tahsil veya ödenilmiş verginin, faizlerin ve mali yaptırım meblağlarının iadesini veya mahsubunu talep etme hakkına sahiptir. Buradaki beş yıllık süreye hak düşürücü (preklüziya süresi)[368] süre olarak görülmelidir, yani bu sürenin bitmesi ile

---

[365] **Kalabalık,** s. 297; **Karakoç,** Süreler, s. 45 vd; **Onar,** C. III, s. 1961; **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 112; **Zabunoğlu,** s. 193; **Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no.481. Buna karşılık, dava açma süresinin kamu hukukuna özgü "sui generis" bir kurum olduğunu ileri sürülmüştür. (**Duran,** s. 249).

[366] DİBK. 02.12.1967 gün ve E.1966/67, K, 1967/8, (Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları II, Danıştay Yayını, s.25); D. 10. D., 25.03.2003 gün ve E. 2001/2676, K, 2003/1093, (**Bal-Karabulut-Şahin,** s. 258).

[367] Bkz. **Karakoç,** Süreler, s. 46 vd; **Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no.481;

[368] Azerbaycan Türkçesi'ndeki terminolojik ifadesi; "kesici müddet".

hakkı ortadan kalkar. Hak düşürücü süreleri, zamanaşımı sürelerinden[369] ayırmak gerekir. Zamanaşımı süresi hakkı ihlal edilmiş şahsın mahkemeden hukuki himaye (dava edebilme) isteyebileceği zaman dilimidir. HUMK'nu usul ve esaslarına göre yapılan yargılamalarda, uyuşmazlık zamanaşımı süreleri Borçlar Kanunu'nda belirlenmiştir. Borçlar Kanunu'na göre genel zamanaşımı süresi on yıldır. Borçlar Kanunu'nun 373/4'cü maddesinde genel zamanaşımı, süresine göre kısa veya daha uzun özel zamanaşımı süreleri yalnız bu kanuna göre tayin edilebilir. Borçlar Kanunu'nda vergi hukukundan kaynaklanan ilişki veya uyuşmazlıklar konusunda özel bir zamanaşımı düzenlemesi yoluna gidilmemiştir[370]. Ancak HUMK'nun 196'ncı ve devamı maddelerinde, "vergi organlarının karar, işle veya eylemlerinden, yükümlünün (sorumlunun) hak ve menfaatlerinin ihlal edildiğinin öğrenilmesi tarihinden itibaren bir ay içinde yargı yoluna gidebilecekleri" düzenlemiştir. Mücbir sebeplerin varlığı durumunda süre, mücbir sebebin ortadan kalkmasında itibaren yeniden işlemeye başlar (HUMK:m.113.1). Ayrıca, Vergi Kanunu'nun 56'ncı maddesinde, "vergi mevzuatının (şekli ve/veya maddi vergi ödevlerinin) ihlalinden kaynaklanan hallerde, yükümlünün (sorumlu) sorumluluğu, şekli ve/veya maddi vergi ödevlerinin/yükümlülüğün ihlal ettiği tarihten itibaren, 3 yılın geçmesiyle zamanaşımına uğrar. Anılan maddenin ikinci fıkrasında ise, vergi idaresinin, yükümlünün (sorumlunu) para cezasını gerektirecek eylemi nedeniyle, eylem/yükümlülüğün ihlalinin ortaya çıkarıldığı andan itibaren 3 ay içinde mahkemeye dava açabileceği, bu sürenin geçirilmesi halinde hakkının düşeceği düzenlenmiştir.

1. Dava Açma Süreleri ve Sürelerin Başlangıcı

a) Türkiye Örneği

Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. (İYUK.m.7). Ancak, AATUHK'nun 58, 15 ve 20'nci maddeleri gereğince,

[369] Azerbaycan Türkçesi'ndeki terminolojik ifadesi; "iddia müddeti".
[370] **Balakişiyeva,** s. 453-454.

kendilerine ödeme emirlerin gönderilenler, haklarında ihtiyati haciz uygulananlar haczin uygulanışı ya da gıyabi haciz yapılmışsa haczin tebliği tarihinden ve haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananların, ihtiyati haczin uygulamasından itibaren yedi gün içinde dava açılmalıdırlar. Takdir komisyonlarının arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitine ve Emlak vergisi ile ilgili olarak Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarının tespit ettiği bina inşaat bedellerine karşı dava açma süresi onbeş gün olarak belirlenmiştir.[371] 2577 sayılı Kanunun 31'inci maddesinin Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yaptığı atıf uyarınca, dava açma süresi dolduktan sonra taraflardan birinin süresi içinde dava açması halinde diğer taraf, dava dilekçesinin tebliği üzerine cevap verme süresi içinde dava açabilir.[372] Gümrük Vergisi Kanunun 78.maddesinde sayılan nedenlere dayanarak yapılan itirazlar ilk önce gümrük idaresine yapılmalı, idarenin ret kararının, cevabının tebliğinden itibaren 30 gün içinde mükellefler vergi mahkemesinde dava açabileceklerdir[373].

Vergi davalarında dava açma sürelerinin başlangıcı;

a) vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda;

b) tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın;

c) tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin;

d) tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin;

e) tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı;

f) idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlar (İYUK.m.7/2)[374].

Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son

---

[371] Vergi Usul Kanunu Mükerrer Md.49/b ve Md. 49/a
[372] **Kırbaş,** s. 186.
[373] **Kaneti,** s. 247.
[374] Dava açma sürelerinin başlangıcı ve eleştiriler hakkında geniş bilgi için bkz. **Karakoç,** Süreler, s. 49 vd

ilan tarihini izleyen günden itibaren on beş gün sonra işlemeye başlar (İYUK.m.7/3)[375].

İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilirler. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz (İYUK.m.7/4). Bu hükmü, düzenleyici işleme karşı altmış günlük dava açma süresini geçiren ilgililer, bu düzenleyici işleme dayalı olarak haklarında tesis edilen birel işlem nedeniyle ve dolayısıyla, uygulama işleminin tebliğini izleyen altmış gün içinde, bu işleme karşı dava açabilecekleri gibi, işlemin dayanağı durumunda olan genel düzenleyici işlemin iptali yoluna da gidebilirler şeklinde anlamak gerekir. Birel işlemin iptali için açılan davada, ilgililer talepte bulunmasa bile, yargı organı düzenleyici işlemin ilgili maddesinin veya tümünün hukuka aykırılığını tespit etmekle yetinerek birel işlemin iptaline karar verebilir[376].

"İdari makamların sükutu" ve "üst makamlara başvurma" konularına ilişkin İYUK'ta yer hükümler vergi uyuşmazlıklarında da uygulanmaktadır[377]. Buna göre; ilgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış

---

[375] Bkz. **Karakoç,** Süreler, s. 67-69; VUK'un 103.maddesinde, belli durumlarda tebliğin ilan yoluyla yapılacağı belirtilmiştir. Bu taktirde, ilan tarihinden başlayark, bir ay içinde, vergi dairesine müracaat yapılır veya adres bildirilirse muhataba genel hükümlere göre tebliğ ayrıca yapılır. Dava açma süresinin işlemesi de, bundan sonra başlar. Başvuru veya adres bildirimi yapılmadığında, ilan tarihinden başlayarak (ertesi günden değil) bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır. Tebliğin yapılmış sayıldığı günü izleyen tarihten başlayarak da, dava açma süresi işlemeye başlar. (**Kızılot,** s. 364).

[376] **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 178; **Karakoç,** Süreler, s. 69.

[377] Geniş bilgi için bkz. **Karakoç,** Süreler, s. 73-79.

günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.

Çözümlenmesi Danıştay'ın, idare ve vergi mahkemelerinin görevlerine girdiği halde, adli veya askeri yargı yerlerine açılmış bulunan davaların görev yönünden reddi halinde, buna ilişkin kararın kesinleşmesini izleyen günden itibaren otuz gün içinde görevli mahkemede dava açılabilir. Bu durumda görevsiz yargı yerine başvurma tarihi, Danıştay, idare ve vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edilir. Adli veya askeri yargı yerlerine açılıp, görevsizlik nedeniyle reddedilen davalarda, görevsizlik kararın kesinleşmesinden sonra, yukarıda belirtilen otuz günlük süre geçirilmiş olsa dahi, dava açılması için öngörülen süre henüz dolmamışsa, bu süre içinde idari dava açılabilir[378].

b) Azerbaycan Örneği

Yükümlüler vergi organlarının karar, işlem veya eylemleri sonucu hak ve menfaatlerinin ihlal edilmesini öğrendikleri ve ya öğrenmeleri gerektiği günden itibaren bir ay müddetinde yargıya (iktisat mahkemesine) başvurabilirler. HUMK'nun 172'nci maddesine göre mahkeme başvuruları bir ay içinde incelen ve karara bağlar. İdari (inzibati) hatalardan kaynaklanan uyuşmazlıklarda süre 10 gündür [379].

Vergi Kanunu'nun 70'nci maddesinde yükümlülere yapılacak bildirimler düzenlenmiştir. Vergi idaresinin veya yükümlülerin karşılıklı talep, işlem veya bildirimleri yazılı olmalı ve karşı tarafa tebliğ veya elden verilmelidir. Bu şartlara uymayan talep, işlem veya bildirimlerin taraflar bakımından hukuki bağlayıcılığı yoktur. Vergi idaresi tarafından yükümlülere gönderilen bildiri veya belgeler adı gösterilmekle birlikte, vergi idaresi müdürü (müdür yardımcısı) tarafından imzalanmalı ve mühürlenmelidir. Belge veya bildirimler iadeli taahhütlü veya yükümlüye şahsen elden verildikte tebligat usulüne uygun yapılmış sayılır.

---

[378] **Kızılot,** s. 356.
[379] **Balakişiyeva,** s. 450.

Yükümlülerin idari denetim mekanizmaları yollarına başvurmaları durumunda dava açma süreleri ve bu sürelerin başlangıcı ne zaman olacaktır? Çünkü Vergi Kanunu'nun 62'nci maddesinde yükümlülere hiyerarşik denetim yollarıyla aynı zamanda veya sonradan mahkemeye müracaat hakkı verilmiştir. Adı geçen maddenin 3'ncü fıkrasına göre; yükümlüler veya başka borçlu kişiler[380], vergi organlarının karar, işlem veya organların görevlilerinin eylemlerinden üst vergi organına veya üste hak ve menfaatlerinin ihlal edildiğini öğrendiği ve öğrenmesi (bilmesi) gerektiği günden itibaren üç ay içinde şikayet edebilir. Mücbir sebepler nedeniyle bu sürenin geçirilmesi halinde üst vergi organı, dilekçe üzerine mücbir nedenin bitmesi tahinden itibaren bu sürenin yenilenmesine karar verebilir. Üst veya üst organ bu şikayetleri 30 gün içinde inceler ve karar verir. Şikayet incelemesi sonucu verilen bu karar, şikayette bulunmuş kişiye 10 gün içinde tebliğ edilir. Yukarıdaki sorunun cevabı 11.06.1999 tarih ve 682-IQ sayılı " Vatandaşların Hak ve Özgürlüklerini İhlal Eden Karar ve Eylemlerden Mahkemeye Şikayet Verilmesi Hakkında Kanun"nun[381] 5'inci maddesine düzenlenmiştir. İdareye başvuru tarihinden itibaren idarenin bir ay içinde cevap verememesi (idarenin sükutu) durumunda, dava açma süresi, bu sürenin bittiği günü izleyen günden itibaren bir ay içinde sona erer. Mücbir sebepler varlığı halinde süre yeniden işletilebilir.

2. Dava Açma Sürelerinin Hesaplanması

a) Türkiye Örneği

Vergi yargılaması hukukunda yer alan sürelerin hesaplanması[382] İYUK'un 8'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Tatil günleri sürelere dahildir. Şu kadarki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Bu Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme

---

[380] Burada kastedilen vergi borcunun bazı istisnai durumlarda muhatabı olan kişidir.
[381] Kanun metni için bkz.http:// www.mmazeri.com/mm/private. 18.01.2004
[382] Ayrıntılı bilgi için bkz. **Karakoç,** Süreler, s. 27 vd; **Kalabalık,** s. 304-305; **Gözübüyük,** Yönetsel Yargılama, no. 500 vd; **Gözübüyük-Tan,** no. 639.

zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır[383].

VUK'un 13'ncü maddesinde vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için öngörülen sürelerin durması sonucunu yaratan mücbir sebep halleri sayılmıştır. İYUK'ta ise, buna benzer bir düzenleme olmadığı gibi, dava açma hakkının kullanılması, vergi ödevinin yerine getirilmesi değildir ve bu yüzden mücbir sebep hali var olsa da dava açma süresi durmaz, işlemeye devam eder[384]. Danıştay'ın yerleşik içtihatları mücbir sebebin işlemekte olan dava açma süresini durduramayacağı yolunda olmasına rağmen, son zamanlarda Danıştay Dairelerinin kararlarında mücbir sebebin dava açma süresini durduran etkisinin kabul edildiği görülmektedir[385].

b) Azerbaycan Örneği

Vergi Kanunu'nun 68. maddesine göre, bu kanunda düzenlenen süreler, sürelerin hesaplanmasını şart kılan hukuki hareketin (işlemin) veya belirli olayın gerçekleştiği günü takip eden günden başlar. Süreler, sonuncu günün bitiminde sona erer. Sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen iş günün bitimine kadar uzar. Sürelerin hesaplanmasını şart kılan hukuki eylemin (işlemin) öğrenilmesi tebliğ, tefhim veya ilanlar olabilir[386].

Vergi Kanunu'nun 70'nci maddesinde yükümlülere yapılacak bildirimler (tebligatlar) düzenlenmiştir. Vergi idaresinin veya yükümlülerin karşılıklı talep, işlem veya bildirimleri yazılı olmalı ve karşı tarafa tebliğ veya elden verilmelidir. Bu şartlara uymayan talep, işlem veya bildirimlerin taraflar bakımından hukuki bağlayıcılığı yoktur. Vergi idaresi tarafından yükümlülere gönderilen bildiri veya belgeler adı gösterilmekle birlikte, vergi idaresi müdürü (müdür yardımcısı) tarafından imzalanmalı ve mühürlenmelidir. Belge veya bildirimler iadeli taahhütlü

---

[383] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 403; **Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no.677 vd.
[384] **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 204.
[385] Örnek kararlar için bkz. Dş. 4.D.,20.06.1996 gün ve E. 1995/6183, K. 1996/2698 (DD, S. 53, s. 50 vd.), Dş. 4. D., 21.11.1967 gün ve E. 1964/3136, K. 1967/5642 , **(Candan,** Kanuni Temsilci, s. 204).
[386] **Balakişiyeva,** s. 451.

veya yükümlüye şahsen elden verildikte tebligat usulüne uygun yapılmış sayılır. Ancak maddenin 3'ncü fıkrası bu kurala istisnalar getirerek, aşağıdaki hallerde vergi idaresi tarafından düzenlen belge ve bildirilerin ve tebligatın usulüne uygun düzenlenmiş/yapılmış sayılacağını belirtmiştir. Şöyle ki; belgeler içerik ve mahiyetçe vergi mevzuatına uygunsa ve yükümlü veya belge muhatabının, her kes tarafından anlaşılabileceği şekilde gösterilmesi durumunda, belge veya bildirimler geçersiz ve tebligat usulsüz sayılmaz.

3) Dava Süresinin Sona Ermesinin Sonuçları

Dava açma süresinin sona ermesinin sonuçları şunlardır[387]:

- Dava açma süresinin sona ermesinden sonra, açılan davalar, işin esasına girmeden reddedilir.
- İdari yargı yeri, dava süresi içinde verilen dava dilekçesinde ileri sürülen iddia ve istekleri dikkate alır. Kamu düzeni ile ilgili durumlar istisna edilmekle, dava süresi geçtikten sonra davacı iddia ve isteklerini değiştiremez.
- Dava süresi sona erdikten sonra, idari kararlar yargı kararları gibi kesin hüküm niteliği kazanmazlar. Sadece bu kararlar dava konusu yapılamaz.

H. Vergi Davasının Görülmesi

1. Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme

a) Türkiye Örneği

. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'ncü maddesine göre, dilekçeler, idare ve vergi mahkemelerinde, mahkeme başkanının veya hakimin havalesi ile kaydolunur. Dilekçeler, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından;

---

[387] **Gözübüyük-Tan,** no. 660 vd; **Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no.519;**Karakoç,** Süreler, s. 141-142.

a) Görev ve yetki; mahkemelerin görev ve yetkisi kamu düzenine ilişkin olduğundan, taraflar görev veya yetki bakımından herhangi bir itirazda bulunmamış olmasa bile, mahkeme bu konuları kendiliğinden inceler[388].

b) İdari merci tecavüzü; yönetsel yargı yerlerinde (vergi mahkemeleri) dava açılmadan önce, yönetsel bir kuruluşa başvurulması yasa ile öngörülmüş ise, bu başvuru yerine getirilmeden dava açılması durumunda, dava dilekçesinin görevli yönetsel kuruluşa gönderilmesine karar verilir[389].

c) Ehliyet; genellikle "ehliyet" deyiminden davacı ve davalı olabilme ehliyeti anlaşılmaktadır. Vergi yargılaması usulünde kural olarak idare davalı, gerçek veya tüzel kişiler ise davalıdır[390]. Ehliyet yönünden sakatlık saptanırsa, dava reddedilir.

d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı; incelenir. Vergi mahkemeleri dava konusu işlemin kesin ve zorunlu bir işlem[391] olup olamadığını araştırır ve dava konusu işlemin kesin ve zorunlu bir işlem olmadığı anlaşıldığında idari davaya konu olmaması nedeniyle dava reddedilir.

e) Süre aşımı; davanın süresinde açılıp açılmadığının ilk incelemede araştırılması gerekir. Dava açma süresi geçirildikten sonra açılmış olan dava yönetsel yargı yerince reddedilir[392].

f) Husumet; davalının yanlış gösterilmesi durumunda yönetsel yargı yeri kendiliğinden, davacının yaptığı yanlışlığı düzeltir ve dava dilekçesinin gerçek davalıya tebliğ edilmesine karar verir[393].

---

[388] Geniş bilgi için bkz. **Hondu,** s. 13 vd.
[389] **Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no.520 vd; **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 403-404.
[390] **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 202.
[391] İdari davalar idari işlemler aleyhine açılır. İdarenin, tek yanlı olarak kişiler hakkında hukuki sonuç doğuran işlemlerine idari işlem adı verilir. (**Yayla,** s. 87).
[392] **Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no. 713.
[393] **Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no. 713.

g) 3 ve 5'inci maddelere uygun olup olmadıkları; vergi mahkemesi dava dilekçesinin usulüne uygun olup olmadığının, noksan harç ve posta giderlerinin tamamlanması, aynı dilekçe ile aynı şahsı ilgilendiren birden fazla işlem aleyhine veya birden fazla şahsı ilgilendiren işlemden dolayı dava açma şartlarının var olup olamadığı hususları[394]nı, yönlerinden sırasıyla incelenir.

Dilekçeler bu yönlerden kanuna aykırı görülürse durum; görevli daire veya mahkemeye bir rapor ile bildirilir. Tek hakimle çözümlenecek dava dilekçeleri için rapor düzenlenmez ve 15'inci madde hükümleri ilgili hakim tarafından uygulanır. 3' üncü fıkraya göre yapılacak inceleme ve bu fıkra ile 5'inci fıkraya göre yapılacak işlemler dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç on beş gün içinde sonuçlandırılır.

İlk incelemeyi yapanlar, bu noktalardan kanuna aykırılık görmezler veya daire veya mahkeme tarafından ilk inceleme raporu yerinde görülmezse, tebligat işlemi yapılır. Dava dilekçesinin bildirimi, davalıyı cevap verme yükümlülüğü altına sokar. Yukarıdaki hususların ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde de davanın her safhasında 15'inci madde hükmü uygulanır.

b) Azerbaycan Örneği

Hukuku Usulü Muhakemeleri Kanunu 149'ncü ve devamı maddeleri dava dilekçesi ve davanın açılması usul ve esaslarını düzenlemiştir. Kanunun emredici hükmüne göre, mahkemeye verilen dilekçeler mutlaka hakimin havalesiyle, verildiği gün mahkeme esas defterine kaydedilmelidir. Bunun üzerine hakim dava dilekçesi üzerinde ilk inceleme yapar. HUMK'nun 151'nci maddesine göre, dava yalnız bu kanunun düzenlediği usul ve esaslara uygun dilekçelerin verilmesi halinde görülebilir. Dava dilekçesi üzerine yapılan ilk incelemede, davanın görevli ve yetkili mahkemede açılmadığı, yargı harçlarının yatırılmadığı, merci tecavüzü veya tahkim kurallarının ihlal edildiği, dilekçenin bu kanunla (HUMK.m.149) öngörülen şekil ve içeriğe sahip olmadığı ve bu kanunla dava dilekçesinin iadesi veya reddedilmesine esas veren hallerin görülmesi üzerine hakim, dava dilekçesi ve dilekçeye ekli belge

[394] **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 205.

ve evrakları davacıya iade eder (dava dilekçesini reddeder). Mahkeme (hakim) bu incelemeyi dosya üzerinden yapar, ancak zaruri hallerde, tarafların iştiraki ve çekişmeli olarak dava dilekçesinin kabul edilip edilmeyeceğine karar verilebilir. Dava dilekçesi, mahkemeye verildikten (deftere kaydedildikten) sonraki iki hafta içinde ret veya iade edilmezse kabul edilmiş sayılır.

Yürürlülükte olan hukuk yargılaması mevzuatına göre, davanın esastan görülebilmesini engelleyen, usul hukukuna ilişkin iki müessese vardır. Bunlardan ilki dava engelleri (HUMK.m. 152), ikincisi ise yargılama koşullarıdır (HUMK.m.153). Her iki kurum ilişkin sebep ve esaslar kanunun ilgili maddesinde sayılmış olup, geniş şekilde yorumlanamaz. Bu maddelerde sayılanlar dışındaki her hangi engel veya koşullar dava engeli veya yargılama koşulu sayılamayacağından, dava esastan incelenmelidir[395].

Mahkemenin, davanın esası hakkında yargılama yapabilmesi (davayı esastan inceleyebilmesi) için varlığı veya yokluğu gerekli olan hallere dava (yargılama) şartları denir. Dava şartları, dava açılabilmesi için değil, mahkemenin davanın esası hakkında inceleme yapabilmesi için gerekli olana şartlardır. Buna davanın dinlenebilmesi (mesmu olması) şartları da denir. Yukarıdaki açıklamalar, geniş anlamda dava şartları içindir[396]. Buna ilk itiraz hallerinin ekserisi de girer. Bu nedenle, ilk itiraz hallerine yargılama engelleri (manileri) de denilmektedir. Fakat, yargılama engelleri, gerçek anlamda dava şartı değildir[397].

Azerbaycan hukuk yargılamasındaki yargılama engeli veya dava şartları (yargılama koşulları), kanunu sistematiği içinde iç içe geçmiş, sadece dava dilekçesinin iadesi (davanın reddi) halinde doğuracağı sonuçlar faklılık arz etmektedir. Şöyle ki, HUMK'nun 152'nci maddesindeki hallerin gerçekleşmesi durumunda, eksiklikler tamamlandıktan sonra aynı konuda yeniden dava açılabilmekte, 153'ncü maddesindeki hallerin gerçekleşmesi durumunda ise dava reddedilmekle aynı konuda yeniden dava açılması olanağı ortadan kalkmaktadır. Biz

---

[395] **Esedov**, s. 253.
[396] Dava şartları ve dava engelleri arasındaki farklar için bkz. **Kuru-Arslan-Yılmaz**, s. 260.
[397] **Kuru-Arslan-Yılmaz**, s. 250.

152'nci madde sayılan sebepleri davanın nispi reddi, 153'ncü maddedeki sayılan sebepleri ise davanın mutlak reddi nedenleri olarak kavramlaştırmanın doğru olacağı kanısındayız. HUMK'nun 152'nci maddesinde davanın (dava dilekçesinin) nispi ret sebepleri (yargılama engelleri)sayılmıştır. Buna göre;

- Dava dilekçesinin kanunun öngördüğü şekil ve içerik koşullarına uygun olmaması,
- Dava dilekçesinin davacı, imzaya yetkili kişi tarafında imzalanmaması veya yetkili olmayan kişi tarafından imzalanması veya kamu veya özel tüzel kişiler açısından yetkili olduklarını belgelemeyen kişiler tarafından imzalanması,
- Dav dilekçesinin görevli veya yetkili mahkemeye verilmemesi,
- Ticari davalarda muhatabın (davalının) temerrüde düşürüldüğüne dair belge sunulmamış olması,
- Yargı harçlarının ödenildiğine ilişkin belge (makbuz) sunulmaması,
- Sözleşmelerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda, mahkeme öncesi uzlaşmanın sözleşme ile veya kanunların zorunlu kıldığı durumlarda, bu yola başvurulduğuna dair belgelerin sunulmaması. Yargıya başvurmadan önce uzlaşma yollarına başvurma zorunluluğu, ya sözleşmeden, ya da kanunların emrettiği durumlarda söz konusu olabilir. Bunun haricindeki durumlarda davanın açılması için yukarıdaki şart aranmaz,
- Dilekçede, bir veya birden fazla davalıya, birbiri ile ilişkisi olmayan birden fazla talep birleştirilmişse,
- Konusu para alacağı olan davalarda, bu kanun veya diğer normatif hukuki düzenlemelerde veya sözleşmelerde banka ve finans kurumlarına başvuru yoluyla tahsili yoluna gidilmesi şartı öngörülmüşse, bu şartlar uyulduğuna ilişkin belgeler sunulmamışsa,
- Dava dilekçesinin kabulü (davanın açılmış sayılması) kararına kadar, dilekçenin geri alınması veya davadan vazgeçilmiş olması, nispi ret sebepleridir.

Yukarıda sayılan hallerde hakim (mahkeme), davanın reddine (açılmamış sayılmasına) karar verir ve dava dilekçesiyle birlikte dilekçeye ekli belgeleri davacıya iade eder. Davanın reddine ilişkin kararın tebliği tarihinden itibaren 10 gün

içinde itiraz edilebilir. İtiraz sonucu mahkeme kararı bozulursa, dava dilekçenin verildiği tarihten açılmış sayılır.

Davanın reddine (dava dilekçesinin iadesine) ilişkin eksiklikler giderildikten sonra, genel hükümlere göre yeniden mahkemeye (yargıya) başvurulabilir.

HUMK'nun 153'ncü maddesinde davanın mutlak ret sebepleri (dava şartları)sayılmıştır. Buna göre;

- Merci tecavüzü söz konusuysa,
- Taraflar arasında aynı dava (uyuşmazlık) konusuna ilişkin kesin hüküm varsa,
- Taraflar arasında aynı dava (uyuşmazlık) konusuna ilişkin hakem kararı varsa,
- Uyuşmazlık konusunda derdest dava söz konusuysa, dava reddedilir.

Yasada tahdidi olarak düzenlenmiş yukarıda sıradağımız hallerde hakim (mahkeme) davanın reddine ilişkin gerekçeli karar verir. Davanın reddi merci tecavüzü şartından kaynaklanıyorsa, mahkeme dava dosyasını görevli merciine gönderilmesine karar vermez, ancak görevli merciinin hangisi olduğu belirtilmelidir. Davanın reddine ilişkin kararla birlikte, dava dosyasına ibraz edilen tüm belgeler davacıya elden veya posta marifetiyle geri verilir. Davanın 153'ncü maddedeki hususlar nedeniyle ret edilmesinin en önemli sonucu, davacının davalıya karşı aynı konu ve esaslarda yeniden dava açamamasıdır[398].

2. İlk İnceleme Üzerine Verilecek Kararlar

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15'nci maddesine göre, vergi mahkemelerince yapılan ilk inceleme sonucu yukarıdaki maddenin 3'üncü fıkrasında yazılı hususlarda kanuna aykırılık görülürse, 14'üncü maddenin;

---

[398] **Esedov**, s. 266.

- Görev ve yetkiye ilişkin (a) bendine göre adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine; idari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine[399],
- Ehliyete ilişkin (c), yönetsel davaya konu olabilecek işlemlere ilişkin (d) ve süreye ilişkin (e) bentlerinde yazılı hallerde davanın reddine,

- Husumete ilişkin (f) bendine göre, davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine,

- Dava dilekçelerindeki sakatlıklara ilişkin (g) bendinde yazılı halde otuz gün içinde 3 ve 5'inci maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak yahut (c) bendinde yazılı hallerde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine,

- "İdari merci tecavüzü" ne ilişkin (b) bendinde yazılı halde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine, karar verilir.

Dilekçelerin görevli mercie tevdii halinde, Danıştay'a veya ilgili mahkemeye başvurma tarihi, merciine başvurma tarihi olarak kabul edilir. Dilekçelerin İYUK'un 3'üncü maddesine uygun olmamaları dolayısıyla reddi halinde yeni dilekçeler için ayrıca harç alınmaz.

İlk inceleme üzerine Danıştay veya mahkemelerce verilen; bu maddenin 1/a bendinde belirtilen idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlarla, 1/c bendinde yazılı gerçek hasma tebliğ ve 1/d bendindeki dilekçe ret kararları dışında, kararın düzeltilmesi veya temyiz yoluna; tek

[399] Ayrıntılı bilgi için bkz. **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 205-207; **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 404; **Sönmez-Ayaz,** s. 284-309; **Aksoy,** Yargı, s.184.

hakim kararına karşı ise itiraz yoluna başvurulabilir. 1'inci fıkranın (d) bendine göre dilekçenin reddedilmesi üzerine, yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışlıklar yapıldığı takdirde dava reddedilir.

3. Tebligat ve Cevap Verme

a) Türkiye Örneği

İlk inceleme sonunda dava dilekçesinde herhangi bir eksiklik tespit edilemezse, dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma davacıya bildirilir. Dava dilekçesinin karşı tarafa gönderilmesi ile davalı cevap verme yükümlülüğü altına girer. Buna birinci savunma denir. Davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma[400] da davacıya tebliğ edilir. Buna karşı davacı cevap veremez. Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için bir süre verilir. Taraflar, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile otuz günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez. Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneği idarenin savunması ile birlikte, Danıştay veya ilgili mahkeme başkanlığına gönderilir.[401] Dosyanın usulüne uygun tekemmül ettirdikten sonra karar verilmesi gerekirken, davalının ikinci savunmasının davacıya tebliğ edilmeden verilen kararda usule uygunluk bulunmamaktadır[402]. Yönetsel yargıda da, bildirim işleri normal olarak Tebligat Kanunu kurallarına göre yapılır.

---

[400] "Davanın taraflarının savunma ve cevap hakları, sayı ve kullanma biçimleri 2577 sayılı Kanunun 16.maddesinde hükme bağlanmış olup, anılan maddede verilecek cevap veya savunmanın sonucu etkilemeyecek olması .... cevap veya savunma hakkının yargı yerince kısıtlanabileceğine dair herhangi bir düzenleme mevcut değildir. ... mahkemenin, davalı idarenin ikinci savunmasını beklemeden davanın esasını karara bağlaması, yargılama kurallarının ve savunma hakkının açık ihlalidir..." Dş. 3. D., 04.11.1987 gün ve E. 1986/2852, K. 1987/2472, **(Sönmez-Ayaz,** s. 310).

[401] **Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no. 715-716; **Kalabalık,** s. 337; **Sönmez-Ayaz,** s. 309 vd.

[402] Dş. 10. D., 29.01.1997 gün ve E. 1995/130, K. 1997/77, (**Bal-Karabulut-Şahin,** s. 742).

b) Azerbaycan Örneği

Yukarıda açıkladığımız, dava dilekçesi üzerinde yapılan ilk inceleme sonucu, dava dilekçesi reddedilmemişse veya dilekçenin mahkemeye veriliş tarihinden itibaren iki hafta içinde davacıya geri verilmemişse , dava dilekçesi ve ekli belgelerin birer sureti davalıya gönderilir (tebliğ edilir). Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunun 134'ncü maddesinde davacı, davalı veya davada iştirak eden üçüncü kişilere resmi şekilde verilmesi gereken belgeleri saymıştır. Buna göre ; dava dilekçesi, karşı dava dilekçesi, kabul veya cevap dilekçeleri, mahkeme davetiyesi, ilk veya istinaf mahkemesi kararları, ilk derece mahkemesinin kısa kararı, mahkeme emirler, temyiz dilekçeleri ve zaruri hallerde yargılamaya ilişkin diğer belgelerin suretleri resmi şekilde davada iştirak eden kişilere vermelidir (tebliğ edilmelidir). Belgelerin resmi yollarla iletilmesinden, yani tebliğinden anlaşılması gereken; mahkemenin gönderdiği resmi belgelerin muhatabına, resmi kurum ve kuruluşlar marifetiyle veya yasanın cevaz verdiği durumlarda taraflardan biri tarafından gerçekleştirildiğinin belgelere belli olmasıdır. Tebligat yapılma usulleri ve vasıtaları kanunda çeşitli olarak düzenlenmiştir. Tebligat, onu ulaştırmakla görevli kişi veya kurumun, muhataba rastlanılan her yerde (ev, iş veya başka adreslerde) yerine getirilebilir. Gece vakti, pazar veya bayram günlerinde tebligat yapılmasına yalnız mahkeme kararıyla verilir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunun 134'ncü maddesinde, tebligatın posta aracılığıyla ve bildirimli iadeli zarfla yapılacağı öngörülmüştür. Ancak zaruri durumlarda mahkeme tebligat yapılması için , mahkeme işçisi (katip, şoför vs.) ve iktisadi (vergi) uyuşmazlıklardan kaynaklanan davalarda davacı veya davalıyı görevlendirebilir.

Tebligat , ister gerçek isterse de tüzel kişinin yetkilisine yapılsın, iade edilen alındı parçası mutlaka imzalattırılmalıdır. Tebligat kural olarak muhataba şahsen yapılmalıdır. Ancak muhataba tebligat adresinde rastlanılamazsa, tebligat aynı çatı altında yaşayan (adres işyeriyse yetkili) ve 18 yaşından büyük kişilere yapılabilir. Ancak aynı çatı altında yaşayan ve 18 yaşından büyük kişilere yapılan tebligatta, bu

kişilerin rızasının (imzalı beyan) alınması şarttır. Muhataba adreste rastlanılamazsa ve aynı çatı altında yaşayan kişilere de tebligat yapılmazsa, tebligat zarfı yerinden yönetim organlarına, adres işyeriyse işyeri yönetimine bırakılır. Muhatap yerine tebligat yapılan kişi veya kurumlar, mümkün olan en kısa sürede tebligatı muhataba iletmekle yükümlüdürler.

Yukarıda açıkladıklarımızın yanında, benzer bir hüküm de HUMK'nun 168'nci maddesinde yer almaktadır. Buna göre, hakim dava dilekçesinin bir suretini ve dilekçeye ekli belgeleri davalıya tebliğ veya takdim eder. Hakim, verdiği belirli bir sürede davalının dava hakkındaki rey veya itirazlarını ve bu itirazlarının dayanağı delillerini takdim etmeyi teklif eder. Ayrıca davalı tarafından sübut ve itirazları takdim edilmemesinin dosyadaki mevcut delillere göre karar verilmesine engel olmayacağını ihtar edilir. Hukuk yargılamasında dava dilekçesi ve dilekçeye ekli belgeler davacı tarafından da davalıya tebliğ edilmesine kanun revaç vermektedir. Bu halde davacının, tebligatın yapıldığı gösteren belge sunması gerekir. Vergi hukukundan kaynaklanan davaları da bünyesinde bulunduran, hukuk yargılaması vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda dava dilekçesi ve dilekçeye ekli belgelerin davalıya tebliği yükümlülüğünü davacıya bırakmıştır. Bu durumda dilekçe ve ekli belgelerin davalıya tebliğ edildiğine ilişkin belgelerin dosyaya ibrazı gerekir.

Kendisine dava dilekçesi tebliğ edilen davalı, Anayasal hakkı olan savunma hakkını kullanabilir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunun 154'ncü maddesinde davalının, davacını ileri sürülen taleplere karşı kendini savunmak için ayacağı usul ve esasları düzenlemiştir. Davalı, kendisine karşı açılan davanın haksız olduğuna inanıyorsa mahkemeden hukuki himaye isteyecek, bu hukuki himaye talebi de davaya cevap şeklinde olacaktır. Davalı, davaya itiraz ve savunmalarını (görüşlerini) ekleyeceği belgelerle birlikte yazılı olarak sunmalıdır. Kanun davaya cevap için gün olarak kesin bir süre öngörmemiştir. Davaya cevap süresi, davanın esastan görülmeye, - ilk duruşmaya kadar- başlanacağı tarihe kadar ve davacının cevaba cevap verebilme olanağına sahip olacağı bir sürede verilmelidir. Davalı cevap layihasında; a) mahkemenin adı ve dosya numarasını , b) davacının ad, soyadları (unvanını), c) davanın haksız olduğunu ve reddini talep ediyorsa; kanunlar veya diğer

hukuki normatifler (hukuki nedenler), itiraz ve savunmalarını, delillerini, davanın kısmen veya tamamen reddedilmesi gerekçeleri göstermelidir. Kısacası davalı usul ve esasa ilişkin savunmalarını cevap layihasında belirtmelidir. Ayrıca davalı, genel hükümler çerçevesinde karar verilinceye kadar karşı dava da açabilir.

4. Duruşma

a) Türkiye Örneği

Duruşma, mahkeme veya hakim önünde görülen bir davada davacı, davalı ve varsa görgü tanıklarının dinlenmesidir[403]. Vergi davalarında yazılı usul ve dosya üzerinden inceleme asıldır. Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve bir milyar (2003 yılı itibariyle 3.780.000.000.-TL) lirayı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı bir milyarı lirayı aşan (2003 yılı itibariyle 3.780.000.000.-TL) vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılmasına karar verilebilmektedir. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarla yapılabilir. Danıştay ve mahkemeler ayrıca yukarıda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir. Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir[404]. Temyiz ve itirazlarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır.

Duruşmalar açık olarak yapılır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile, duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır. Duruşmaları başkan yönetir. Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır. Danıştay'da görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır. Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Bundan sonra taraflara son olarak ne diyecekleri

---

[403] **Ertuğ,** s. 50; "... Duruşma mahkeme önünde tarafların sözlü olarak sav ve savunmalarını tekrarlamalarıdır" , (**Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no. 721).
[404] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 405; **Sönmez-Ayaz,** s. 312.

sorulur ve duruşmaya son verilir[405]. Duruşmalı işlerde savcılar, keşif, bilirkişi incelemesi veya delil tespiti yapılmasını yahut işlem dosyasının getirtilmesini istedikleri takdirde, bu istekleri görevli daire veya kurul tarafından kabul edilmezse, işin esası hakkında ayrıca yazılı olarak düşünce bildirirler. Duruşma yapıldıktan sonra en geç on beş gün içinde karar verilir. Ara kararı verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir[406].

Tarafların istemine rağmen duruşma yapılmamış olması bir temyiz, itiraz ya da karar düzeltme nedeni olabilir[407]. Duruşma isteyen taraf, duruşma yapılıncaya kadar bu isteminden vazgeçebilir[408].

b) Azerbaycan Örneği

Oturum (celse), mahkeme önünde (huzurunda) yapılacak tahkikat ve yargılama işlemleri için önceden belirlenmiş olan zaman bölümüdür. Oturumda yapılan tahkikat (soruşturma) ve yargılama işlemine duruşma denir. Bu nedenle, oturum ve duruşma terimleri eş anlamda kullanılmaktadır[409].

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 173'ncü maddesine göre, dava davada iştirak eden kişilere mutlaka haberdar edilmekle duruşmada görülür (bakılır).

Davanın duruşmada mahiyeti üzere görülmesi- hukuk yargılamasının esas aşamalarından biri olmakla, davanın tam, tüm yönleriyle ve objektif araştırılmasına yönelik usulü faaliyettir. Davanın duruşmada mahiyeti üzere görülmesi zamanı yargılama hukuku kendisinin tam ifadesini bulur. Kural olarak her davada duruşma yapılması zorunludur. Hakim duruşma yapmadan, tarafları usulüne uygun olarak duruşmaya çağırmadan hüküm tesis edemez. Davada birden fazla duruşma

---

[405] **Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no. 722.
[406] **Kızılot,** s. 432.
[407] "...2577 sayılı Kanun'nun 17'nci maddesinde öngörüldüğü şekilde, davacı şirketin .... duruşma isteği dikkate alınarak duruşma yapıldıktan sonra karar verilmesi gerekirken, bu hükme uyulmaksızın verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir...", (**Sönmez-Ayaz,** s. 313).
[408] Dş. İDDGK, 09.05.1996 gün ve E. 1996/222, K. 1996/261, (Dş.Der, S. 92, s.138 vd.)
[409] **Kuru-Arslan-Yılmaz,** s. 322.

yapılabilir. Birden fazla duruşma yapılmasının nedenleri genelde, davanın konusu olan uyuşmazlığın niteliği veya zorluk derecesinden kaynaklanmaktadır. Duruşma kural olarak bu iş için ayrılmış özel yerde; duruşma salonunda yapılır. Buradaki maksat, duruşmaların aleniliğinin sağlanmasıdır[410].

Davada iştirak eden kişiler önceden duruşmanın yeri ve zamanı belirtilmek üzere haberdar edilmeleri gerekir. Yargılamada iştirak edecek kişilere duruşma saati ve yerinin bildirilmesi daha önce açıkladığımız, HUMK'nun tebligata ilişkin 11'nci Faslında düzenlemiş usul ve esaslara göre yapılır. Mahkeme duruşma yeri ve saati konusunda ilgili kişinin yasanın öngördüğü usul ve esaslar çerçevesinde çağırmaması durumunda dava esastan görülemez. İlgililere duruşma yeri ve zamanın bildirilmemesi yargılamanın esasına etkili, onların yargılamaya hazırlığını önleyen, anayasal hakları olan savunma haklarının ihlali, kanıtların sunulmasını ve vakıa ve taleplerin incelenerek açığa kavuşturulmasını engelleyen maddi ve usul hukukuna yönelik aykırılık ve temyizen bozulma nedenidir[411].

Duruşmaları tek hakimli mahkemelerde hakim, heyet halinde çalışan mahkemelerde ise başkan idare eder. Duruşmanın yönetimi ve disiplinini hakim sağlar. Davada iştirak eden kişiler hakimin hareket ve davranışlarına itiraz edebilir. Bu itirazlar duruşma tutanaklarına yazılmalıdır. Hakim itirazlar konusunda açıklamalar verebilir. Duruşmaya başkanlık eden hakim duruşmanın disiplini açısından gerekli gördüğü tedbirleri alabilir. Duruşmada bulunanlar bu tedbirlere uymakla mükelleftir (HUMK.m.174). Davada iştirak edenler veya halka açık duruşmaya katılabilen diğer kişilerin, mahkeme solunda oturdukları yerden yapılan yargılama işlemler hakkında yazılı not tutma ses kayıtları alma hakkı vardır. Video görüntüsü, fotoğraf çekimleri, canlı yayınla radyo veya televizyon yayınları yapabilmek için davada iştirak eden kişilerin onayı alınmakla hakimin izini gerekir. Davada iştirak edenlerin hakime "muhterem hakim" şeklinde hitap etmeleri, ifade, açıklama veya istemde bulunmaları halinde ayakta durmaları gerekmekte olup, bu kurala yalnız hakimin onayı ile istisnalar getirilebilir. Hakim duruşmaların emniyeti

[410] **Esedov,** s. 310.
[411] **Esedov,** s. 311-312.

için gerek gördüğü tedbirleri alır (HUMK.m.176). Duruşmalara zamanında gelmeyen ve yahut duruşma disiplinini (intizamını) bozanlar mahkeme başkanı tarafından uyarılır. Duruşma düzenini bozanların eylemlerini tekrar etmesi durumunda başkan tarafından bu kişilerin duruşma salonundan çıkarılması konusunda karar verilerek, duruşmadan men edilir. Başkan (hakim), duruşma düzenini kaba şekilde bozan veya mahkemeye açıkça saygısızlık gösteren kişileri "emsal mali birimin"[412] 50 misline kadar para cezasıyla cezalandırmağa veya 3 saatten 24 saate kadar tutuklu kalmasına karar vermeye yetkilidir. Duruşma düzenini bozanların eylemlerinde suç unsurları varsa hakim (başkan) belge ve bilgileri ilgili mercileri gönderir. Duruşmaya dışarıdan dinleyici olarak katılan kişilerce, duruşma disiplini toplu halde bozulursa hakim, davada iştirak etmeyen kişilerin tamamını duruşma salonundan çıkartılmasına karar verir. Davada iştirak edenlerin duruşma disiplini tekrar bozmaları durumunda hakim, duruşma disiplinini bozan kişilerin, dava bitinceye kadar tüm duruşmalara veya bir kısım duruşmalara bırakılmamasına karar verebilir. Bu kişiler sonradan duruşmalarda yapılan işlemler hakkında dosya üzerinde inceleme yapabilirler (HUMK.m.177).

Mahkeme davayı görürken, bu davaya ilişkin sübutları bilavasıta (doğrudan) incelemek, tarafların ve üçüncü kişilerin açıklamalarını, tanıkların ifadelerini, eksperlerin (bilirkişilerin) reylerini dinlemekle, yazılı kanıtları incelemekle, maddi kanıtları incelemekle, ses kayıtlarını dinlemekle, video kayıtları izlemekle ve davanın görülmesi ile ilgili diğer işlemleri yapmakla yükümlüdür. Zaruri durumlarda hakim kanıtların incelemesi konusunda uzman kişilerin öneri ve açıklamalarına başvurabilir. Dava şifahi (sözlü) ve hakimlerin değişmez terkibinde görülür (HUMK.m.175). Davanın görülmesinde vasıtasızlıktan kasıt, kanıtların incelenmesinde iştirak eden hakim ve davada iştirak eden kişilerin kanıtları mahkeme duruşmasında bizzat görmesi, kavraması ve davanın yalnız duruşmalarda incelenmiş kanıtlara dayanılarak, çözüme kavuşturulmasıdır. Yargılamanın vasıtasızlığı ilkesine esasen, davaya konu uyuşmazlık üzere tarafların sundukları tüm kanıtlar duruşmada tetkik olunmalıdır. Örneğin, tanığın telefon vasıtasıyla dinlenilmesine yol verilemez. Mevzuatımız yargılamanın vasıtasızlığı ilkesine istisnalar getirmemiştir. Buna göre, mahkemenin bu veya diğer deliller hakkında geldiği neticeler ve kararlar, ancak duruşmada ve

[412] Emsal mali birim (şartlı mali vahid) 2003 yılı itibariyle 5500 Manat'dır.

bilavasıta incelenmiş delillere dayanabilir. Yargılamanın sözlü olması, duruşmaların aleniliği ilkesinden kaynaklanmaktadır. Davada iştirak edenler taleplerini sözlü olarak yapar, açıklamalar verir, kanıtlar sözlü olarak müzakere edilir. Yargılamada iştirak eden kişiler mahkemeye müracaatlarını yazılı şekilde yaptıkları hallerde, mutlaka sözlü olarak müzakere olunmalı yazılı deliller duruşmalarda ilan edilmelidir[413].

5. Dosyaların İncelenmesi

a) Türkiye Örneği

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesine göre, vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. İdari yargılama usulünde genel olarak geçerli kabul edilen bu ilkeye "re'sen araştırma ilkesi" adı verilmektedir[414]. Vergi dairesinin savunma vermemiş olması ya da yükümlünün resmi makamlardan istenebilecek delilleri kendisinin sunmamış olması bu görevin re'sen yerine getirilmesine engel değildir. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu hususlaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir[415]. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmediği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir. Ancak, istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle,

---

[413] **Esedov,** s. 313-314.

[414] **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 433; Re'sen inceleme yetkisi hakkında geniş bilgi için bkz. **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 86 vd; **Karakoç,** Dlil Sistemi, 51-74; **Kuru-Arslan-Yılmaz,** s. 328-330; **Sönmez-Ayaz,** s. 316-318; **Aksoy,** Yargı, s. 176; **Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no. 390

[415] **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 224; "Ancak, vergi idaresinin bilgi isteme talebinin yerine getirilmemesi durumu için 4369 Sayılı Yasa öncesi cezai yaptırım düzenlenmiş olmasına rağmen-mahkemelerin anılan kanun maddesine dayalı bilgi isteme taleplerine uyulmaması durumu için herhangi bir yaptırım öngörülmemiştir", (**Tezel,** s. 15).

söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez[416].

Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dosyalar, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlar Kurulunca; diğer mahkemeler için Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibariyle tespit edilip Resmi Gazete'de ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanır. Bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır[417].

Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebliğ edilmez. Bu kural esas kural olmakla birlikte, mahkemenin bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadıklarına kanaat getirmesi halinde, belgelerin kabul ve diğer tarafa tebliği hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemeyi yargı merciinin re'sen araştırma yetkisinin bir unsuru olarak değerlendirmek gerekir. Örneğin, vergi dairesince yapılan ilave vergi tarhiyatı ve buna bağlı olarak kesilen vergi cezasının yasaya aykırı olduğu, vergi idaresince doğduğu iddia edilen kazanç farkının gerçekte doğmadığı sonradan ortaya konan belgelerle ispat edilebiliyorsa, anılan belgelerin yargı merciine davanın görüşülmesi sırasında kabulü yukarıda ifade edilen madde hükmü uyarınca mümkündür[418].

b) Azerbaycan Örneği

HUMK'nun XIV faslında "davanın mahkemede görülmesi için hazırlanması" adı altında ilk inceleme ile yargılama safhaları arasında hazırlık aşamasını

[416] **Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no. 720.
[417] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 406.
[418] **Sönmez-Ayaz,** s. 330.

düzenlemiştir. Davanın mahkemede görülmesi için hazırlanması (tahkikat) aşaması, davanın açılması ile (dava dilekçesinin tebliği, cevap layihası vb.) esastan görülmesi aşamaları arasında kalan, usulü yönden bağımsız ve davanın açılması ile esastan görülmesi aşamalarını birbirine bağlayan veya ilişkilendiren yöne sahiptir. Bu kurumun amacı, duruşmalarda esastan görülerek karara bağlanacak uyuşmazlıkların maddi, usulü ve karşılıklı talep veya iddiaların ispatına yönelik işlem veya eylemlerin mahkemece (hakim) yerine getirilmesidir. Tahkikat aşaması çok önemlidir. Şöyle ki, davanın adil bir sonuca bağlanması için önemli hususların tam ve her taraflı araştırılmaması temyiz kanun yolunda bozma sebeplerindendir. Tahkikat aşamasının işlevlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkünüdür[419]:

- Tarafların ileri sürdükleri taleplerin ve bu talepleri gerekçelendiren hususların veya re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde, davanın esastan adil çözüme kavuşturulması için gerekli diğer hususların belirlenmesi (saptanması),
- Taraflar arasındaki uyuşmazlığın hukuki nitelendirilmesinin yapılması ve uyuşmazlığa uygulanacak hukuk normlarının belirlenmesi,
- Davada iştirak edecek kişilerin belirlenmesi. Davada iştirak edecek kişilerin belirlenmesi (tarafların) her davaya münhasır olarak farklılıklar arz etmektedir. Burada uygulanacak temel kıstas maddi veya hukuki yararın olması veya uyuşmazlığın özelliğidir. Amaç dava konusu hakkında , yargılama sonucu verilecek karardan hak ve yükümlülükleri etkilenecek gerçek veya tüzel kişilerin belirlenmesidir.
- Davanın esastan ve adil karara bağlanması için gerekli kanıtların belirlenmesi ve onların toplanması.

Yukarıda sayılan işlevler hakimin kendiliğinden harekete geçmesi, yani re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde yerine getirilir. Ancak tabii ki, tarafların dava üzerindeki tasarruf yetkisi (dava açma, davayı kabul, feragat, sulh olma vb.) durumları niteliği gereği bu re'sen araştırma ilkesinin istisnalarıdır. Keza, kanun sistematiği de taraflarca hazırlama ilkesini bertaraf etmemiştir. Doğrusu da bu olmalıdır, çünkü çekişmeli yargıda taraflarca hazırlama ilkesi tasarruf ilkesinin

[419] **Esedov**, s. 293 vd.

tamamlayıcısıdır. Kendiliğinden harekete geçme ve re'sen araştırma ilkesinin nedeni ise kamu yararıdır. Yargılama ve hükmün adil olması toplumun adalet duygusu ve yargıya inancının artmasına ve dolaysıyla kamunun yararına olacaktır[420].

Hakim tahkikat yapılacağı hakkında karar vermeli ve bu kararında tahkikat safhasında yapılacak işler, davanın duruşmada görüleceği ve duruşmanın yeri ve zamanını göstermelidir (HUMK.m.166). Tahkikat aşamasında hakimin işlemleri, göreceği işler kanunun 167'nci maddede sayılmıştır. Buna göre hakim, çekişmeli yargılama ilkesine uymakla;

- Davaya iştirak eden kişilere, davanın (dosyanın) durumu hakkında bilgi verir, onların iştiraki ile davanın görülmesini müzakere eder,
- Davalı (davalıların) huzurunda davacıdan talebinin mahiyeti hakkında izahat alır, davalının itirazlarına karşı diyeceklerini sorar, gerekli durumlarda ilave kanıtların sunulmasını teklif eder, usul hukukuna ilişkin hak ve görevlerini davacıya açıklar,
- Davalıyı çağırmak suretiyle, davacının huzurunda onun dava hakkındaki açıklamalarını dinler, davacının taleplerine karşı itirazlarının nelerden ibaret olduğunu ve bu itirazlarının haklılığını ispatlayacak kanıtların neler olduğunu açığa kavuşturur. Yazılı delillerin birer suretinin davacıya belirlenmiş sürede takdim edebileceğini, usul hukukundan kaynaklanan hak ve yükümlülüklerini davalıya izah eder,
- Birden çok davacı veya davalının veya üçüncü kişilerin davaya katılmaları veya husumete ilişkin konuları çözüme kavuşturur. Husumet yanlış kişiye yöneltilmişse, husumetin doğru kişiye yöneltilmesi sorunun halleder.
- Uyuşmazlığın çözümü için tarafların hakem heyetine başvurabileceklerini ve bunun sonuçlarını açıklar,
- Tarafları sulhe teşvik eder,
- Davanın sonucuna ilgili olan gerçek veya tüzel kişilere davanın görülme yeri ve zamanı hakkında bilgi verir (davanın duyurulması).
- Varsa tanıkların çağrılması için gereken tedbirleri alır.

---

[420] **Esedov**, s. 294.

- Tarafların talebi veya re'sen keşif yapılması, bilirkişi ve tercüman çağırılması sorunu halleder.
- Tarafların talebi üzerine delillerin toplanması için gerçek veya tüzel kişilerden taleplerde bulunur. İlgililer bu talepleri zamanında yerine getirmek zorundadır.
- Gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda, davaya iştirak eden kişilere önceden haber verilmekle, maddi veya yazılı kanıtların yerinde incelemesine karar verir.
- Mahkeme talimatları (müzekkere) gönderir.
- İhtiyati tedbir konusunda karar verir
- Davanın doğru ve zamanında karar bağlanmasına yönelik diğer tedbirleri alır.

Hakim (mahkeme) tahkikat aşamasında hazırlık duruşması açarak, tarafların karşılıklı talep ve iddialarını çekişmeli yargılama ilkesi çerçevesinde kanunda sayılan veya re'sen taktir edeceği işlem ve ya eylemlerde bulunur. Layihalar verildikten (veya bunlar için belirli süreler geçtikten sonra) ve 167'nci maddede sayına tahkikat aşamasına yönelik işlemler tamamlandıktan sonra dava dosyasını esaslı şekilde inceler. İnceleme sonucu hakim (mahkeme) davayı yargılama ve hüküm için yeterli düzeyde aydınlanmış sayarsa davaya iştirak eden kişilere tahkikatın bittiğini, davanın esastan görüleceği, yani sözlü yargılamanın yapılacağını, duruşmanın yeri ve zamanının bildirilmesi konusunda karar verir. Söz konusu karar ara kararı niteliği taşımaktadır. Bu kararla tahkikat aşaması bitmiş sayılır. Tahkikat bitmiş sayılır denilmesinin anlamı, davanın esastan görüleceği duruşmaya değin tahkikat aşamasındaki işlemlerin yapılabileceğidir. Duruşma davetiyeleri veya mahkemenin yapacağı diğer bildirimler, tebligata ilişkin 134'ncü ve devamı maddeleri uyarınca yapılır.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 172'nci maddesinde, dava dilekçesinin mahkemeye verilmesinden itibaren, üç süre içinde davanın esastan görülmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin ikinci fıkrasın göre, vergi davalarını da kapsamına alan, devlet organlarının karar, işlem ve eylemlerinden

kaynaklanan davalarının bir ay içinde esastan görülmesi gerekmektedir. İkinci fıkra hükmü uyarınca vergi idaresinin davalı olması durumunda tahkikat süresi daha kısadır. Çünkü, dava dilekçesi, dilekçeye ekli belgeler daha önceden tebliğ edilmiştir. Bir başka sebep ise, davalının idare (vergi) idaresi olmasıdır.

Davanın esastan görüleceği duruşma hakim tarafından açılır ve hakim hangi davanın görüldüğünü ilan eder (HUMK.m.178). Mahkeme katibi yargılamaya davet edilenlerin, duruşmaya gelip gelmediğini, gelmeyenlere tebligat yapılıp yapılmadığını, gelmeyenlerin mazeret bildirip bildirmediklerini hakime bildirir. Duruşmayı yöneten hakim, duruşmaya katılan kişilerin kimliklerini kontrol eder, kanuni veya iradi temsilcilerin vekaletnamelerinin olup olmadığına bakar (HUMK.m.179). Yargılamanın dilini bilmeyen kişilerin iştirak ettikleri duruşmalarda, mutlaka tercüman bulundurulur. Tercümana görevleri açıklanır, kasıtlı olarak yapılan yanlış tercümelerden dolayı hürriyeti bağlayıcı ve para cezasına çarptırılabileceği ihtar edilir. Mahkemeye gelmemesinden dolayı para cezasına çarptırılacağı ihtar olunur. Tercümana ilişkin hükümler sağır ve dilsiz kişilerin taraf olduğu davalarda da, kıyasen uygulanır (HUMK.m.180). Tanıklar duruşma salonundan onlar için ayrılmış özel odaya çıkartılır ve ifadesi alınan tanıkların, ifadesi alınmayan tanıklarla konuşmamaları için gerekli tedbirler görülür (HUMK:m.181). Duruşmayı yöneten hakim, mahkeme heyetini, bilirkişini, mütehassısı, tercümanı, mahkeme katibinin kimler olduğunu ilan eder ve davada iştirak eden kişilerin, bunları reddetme hakkı olduklarını açıklar. Ret isteminin gerekçeli ve yazılı olması gerekir. Ret sebepleri tahkikat aşamasında değil yargılama aşamasında bildirilir (HUMK.m.182). Hakim, davada iştirak eden kişilere usul hukukundan kaynaklanan hak ve yükümlülüklerini açıklar ve hakem heyetine başvurabileceklerini, bu bunun neticelerini anlatır (HUMK.m.183). Hakim, taraflarla dosyanın ve uyuşmazlığın son durumunu tartışır, tarafların kanıtlarını sunup sunmadıklarını, karşı tarafın delillerini veya mahkeme tarafından celp edilen delilerin incelenip incelenmediğini açıklığa kavuşturur. Hakim tarafların yeni delillerin sunulması için süre talep etmeleri halinde, talepte bulunanın yargılamayı geciktirme kastıyla veya delillerini sunmasını engelleyecek mücbir sebebin olmadığını, sırf delilleri sunmadaki lakayıtlığı yüzünden sunulmadığına kanaat getirirse, ilave süre

verilmesini reddedebilir. Davada iştirak eden kişilerin talepleri diğerlerinin fikirleri dinlendikten sonra, ara kararı verilmek suretiyle çözüme kavuşturulur (HUMK.m.184). Davada iştirak eden şahıslar, duruşmaya gelmek veya gelmelerini engelleyen veya imkansız kılan sebepleri bildirmeye ve bu sebeplerin haklılığını kanıtlayıcı bilgi ve belgeleri sunmakla yükümlüdürler. Geçerli bir mazeret durumunda, duruşma tehir edilir. Davada iştirak eden şahıslardan herhangi birinin duruşmaya usulüne uygun olarak çağrılmadığının tespiti durumunda, duruşma ertelenir. Taraflar ve yahut davacı duruşmanın yeri ve saati konusunda usulüne uygun haberdar edilmesine rağmen gelmemesi halinde, yargılamaya yokluğunda devam edilir. Mahkeme, davalının usulüne uygun olarak davet edilmesine rağmen duruşmaya gelmemesi, yargılamayı kasten geciktirmeye çalıştığının anlaşılması, mazeret bildirmemesi veya mazeretinin kabul edilmemesi durumlarında yargılamaya onun yokluğunda devam eder. Yargılamaya iştirak eden şahısların temsilcilerinin duruşmaya katılmaması yargılamayı engellemez. Taraflar duruşmalardan verasete tutulmasını isteseler bile, hakim gerekli durumlarda duruşmalara katılmalarını zorunlu kılabilir (HUMK.m.185). Tanıklar dinlenir (HUMK.m.189-195), davada iştirak eden şahıslar dinlenir (HUMK.m.192), yazılı kanıtlar tetkik edilir (HUMK.m. 199), kişisel telgraf ve yazışmalar ancak telgraf ve yazışmanın muhatabının rızası ile açıklanır (HUMK.m.200), maddi kanıtlar tetkik edilir (HUMK.m.201), tarafların talebi veya re'sen keşif yapılır (HUMK.m.202), ses ve video kayıtları dinlenir/izlenir (HUMK.m.203), kanıtların sahteliği iddiası varsa bilirkişi marifetiyle incelettirilir (HUMK.m.204), bilirkişi raporları değerlendirilir (HUMK.m.205), gerekli durumlarda ilave veya tekrar bilirkişi raporu istenir (HUMK.m.206). Dosyada mevcut kanıtların tamamı incelendikten sonra, hakim, davada iştirak eden kişilerin ve kanuni veya iradi temsilcilerinden tahkikatın tamamlanması (tevsii tahkikat) taleplerinin olup olmadığını sorar. Tevsii tahkikat talebinin olmaması durumunda hakim, tahkikatın bittiğini ilan eder. Bundan sonra sözlü yargılamaya geçilir. Yargılamaya iştirak eden şahıslar tahkikatın sonucunu (delilleri) tartışarak, bundan kendi lehlerine sonuç çıkarmaya çalışırlar (HUMK.m.209-211). Son söz davalı veya temsilcisine aittir. Duruşma salonunda ilan edilmekle hakim karar vermek için toplantı odasına gider (HUMK.m.213). Karar verdikten ve imzaladıktan sonra hakim duruşma salonuna döner ve hüküm tefhim edilerek hükmün içeriği, kanun yolları ve

süresi açıklanır. Hüküm, davada iştirak eden kişilerin bilmediği dilde tertip edildikte, hüküm bu kişilerin ana dillerinde, tercüman vasıtasıyla okunur. Mürekkep (zor) kararlar hüküm sonucunun tutanağa yazılarak okunması suretiyle tefhim edilebilir. Bu durumda, yani hüküm kısmının tefhiminde hakim gerekçeli kararın yazılma tarihini açıkça belirtmelidir (HUMK.m.214). Hakim gerekçeli kararı veya kısa kararın tefhimini ne geç üç gün süreyle erteleyebilir (HUMK.m.215).

6. Davaların Karara Bağlanması

a) Türkiye Örneği

Yönetsel yargılama yönteminde "karar" deyimi geniş kapsamlıdır. Hukuk yargılama yöntemindeki "hüküm" deyimini de içerir[421] Konular aydınlandığında meseleler sırasıyla oya konulur ve karara bağlanır[422]. Usule ilişkin sebeplerden biri ile veya yargılama usullerine ilişkin meselelerde azınlıkta kalanlar işin esası hakkında da oylarını kullanırlar. Azınlıkta kalanların görüşleri, kararların altına yazılır (İYUK.m.22). Özellikle vergi davalarında dava nedenleri, genellikle usul ve esasın her ikisini birden ilgilendirir. Buna göre, ilk planda usule ilişkin anlaşmazlığın oylanıp karara bağlanması, esas hakkındaki oylamanın daha sonra yapılması gerekecektir. Esasa geçildiğinde de davacı itirazı, mükellefiyete, istisna veya muafiyete, matrahın tespit şekline, vergi nispetine vb. ilişkin bulunabilir[423].

Her dava dosyası için görüşmelere katılan başkan ve üyelerin, Danıştay'da düşünce veren savcının, tetkik hakiminin ve tarafların ad ve soyadlarını, incelenen dosya numarasını, kısaca dava konusunu ve verilen kararın neticesini, çoğunlukta ve azınlıkta bulunanları gösteren bir tutanak[424] düzenlenir. Bu tutanaklar görüşmelere katılanlar tarafından aynı toplantıda imzalanır ve dosyalarında saklanır (İYUK.m.23). Kararlar tutanağa uygun olarak yazılır. Kararın esastan tutanağa uygun olmaması

---

[421] **Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no. 723.
[422] Bkz. **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 224 vd.
[423] **Özbalcı,** Vergi Davaları, s. 355.
[424] Tutanak, yapılan yargısal faaliyet sonunda verilen kararın, karar verenler tarafından karar anında tespitidir. Bu sebepten tutanaklar iptal edilemezler ve değiştirilemezler. Geçersizliği taraflarca ileri

bozma nedenidir. Şekli konularda kararın tutanağa aykırılığı duruma göre bozma sebebi olabilir. Tutanaklar tek nüsha olarak düzenlenir ve taraflara tebliği söz konusu değildir[425].

İdari Yargılama Usulü Kanunun 24'ncü maddesinede kararlarda bulunacak hususlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır. Buna göre kararlarda;

a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri,

b) Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,

c) Danıştay'da görülen davalarda tetkik hakimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri,

d) Duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,

e) Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm:tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı,

f) Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,

g) Kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,

h) Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hakiminin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları,

ı) Kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası, belirtilir.

Kararın mahkeme başkanı ve üyeleri veya hakimi tarafından imzalı asıllarından biri, karar dosyasına, diğeri de dava dosyasına konur; mahkeme mührü

---

sürülemez ve kararı veren mahkemece re'sen veya iddia üzerine geçersizliğine karar verilemez., (**Gözübüyük-Dinçer** , s. 423).

[425] **Gözübüyük-Dinçer** , s. 423-424.

ve başkan yahut hakim, Danıştay'da daire veya kurul başkanı veya görevlendireceği bir üye imzasıyla tasdikli birer örneği de taraflara tebliğ[426] edilir (İYUK.m.25)[427].

b) Azerbaycan Örneği

Hukuk Muhakemeler Usulü Kanunu'nun XVI faslı mahkeme kararlarının usul ve esaslarına ilişkin kuralları düzenlemiştir. Yürürlülükte olan kanuna göre, hukuk yargılamasında mahkemeler davaya/yargılamaya ilişkin iradelerini ve/veya yargılama işlemlerini yazılı şekilde karar[428] (hüküm), ara kararı[429], emir şeklinde verirler (HUMK.m.15). Davayı esastan çözümleyen, taraflar arasındaki uyuşmazlığı sona erdiren ve yukarıda sayılan karar çeşitlerinden en önemli yeri tutan mahkeme hükümleridir. HUMK'nun 216/ 1'nci maddesi hükmün tanımını yapmıştır. Buna göre; davayı esastan çözüme kavuşturan ilk derece mahkemesinin sonuca ilişkin iradesi/kararı hüküm şeklinde çıkarılır. Yüksek Mahkeme İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunun "mahkeme hükümleri hakkında" 11.07.1997 tarih 2 sayılı kararının birinci bendinde, mahkeme hükmünün yargılamanın yekun belgesi olduğu, hükmün verilmesi ile uyuşmazlık konusu hukuki ilişkide muayyenlik yaranması gerektiği, ihlal edilmiş veya çekişme konusu edilen ve hukuki koruma isteyen hakkın berpasının (eski hale getirilmesi) temin edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır [430].

Mahkeme hükmü, Azerbaycan Cumhuriyeti adından verilir[431]. Hüküm davanın duruşmada görülmesinden sonra müşavire odasında verilmelidir. Kurul halinde yargılama yapılan mahkemelerde hüküm oylama yapılarak oy çokluğu ile kabul edilir. Hüküm verilen odaya hakimler dışında kimse giremez (HUMK.m.216). Mahkemenin hükmü kanuni ve esaslı olmalıdır. Hüküm yürürlükte olan maddi ve usul hukuku normlarına uygun olarak verilmelidir. Mahkeme (hakim) hükmü, yalnız mahkeme duruşmalarında (vasıtasızlık ilkesi) incelenmiş kanıtlara göre vermelidir.

---

[426] "Vergi yargılaması usulünde her türlü tebliğ Tebligat Kanunu hükümlerine göre P.T.T. aracılığıyla yapılır. Tebligat Kanuna aykırı biçimde yapılan tebligat, tebligatın yapıldığı tarih, sürenin başlangıç tarihi olarak kabul edilemez", (**Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 246).
[427] Bkz. **Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no. 724; **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 427.
[428] Azerbaycan Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunun kullanılan terminolojik ifadesi; "katiname".
[429] Azerbaycan Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunun kullanılan terminolojik ifadesi; "karardat".
[430] **Esedov,** s. 360.
[431] Vergi mahkemeleri kararını, Türkiye örneğinde "Türk Milleti" adına verir.

Hakim (mahkeme) hüküm verirken tarafların talepleriyle bağlıdır (HUMK.m.217-218). Hüküm, başkan veya üyelerden biri tarafından yazılı şekilde tertip edilir. Hüküm, kurul halinde çalışan mahkemelerde hakimlerin tümü, tek yargıçlı mahkemelerde ise davaya bakan hakim tarafından imzalanır. Hükümde, yol verilen hesap hatalarının, gramer hatalarının, yanlış ifadelerin düzeltilmesi hakimin imzasıyla tasdik edilmesi gerekir (HUMK.m.219)[432]. Hüküm anlaşılır ifadeler kullanılarak düzenlenmelidir. Hüküm giriş, açıklamalar, gerekçe ve sonuçtan (hüküm fıkrası) ibaret olmalıdır. Hükmün giriş kısmında; hükmü veren mahkeme ile hakim (hakimlerin), tutanak katibinin, tarafların, davaya iştirak edenlerin ve varsa kanuni veya iradi temsilcinin adı, davanın konusu veya ileri sürülen talepler, verildiği tarih ve yeri gösterilmelidir. Açıklamalar kısmında; davacının talebi, davalının itiraz ve savunmaları ile davaya iştirak eden diğer kişilerin açıklamaları gösterilmelidir. Gerekçe kısmında; çekişmeli konular hakkında toplanan deliller, delillerin tartışması, ret veya üstün tutma sebepleri, ispatı sabit görülen hususlar ve bunlardan çıkarılan sonuçlar ve hukuki sebepler gösterilir. Davalı tarafından davanın kabul edilmesi halinde, hükmün gerekçe kısmında yalnız davalının davayı mahkemenin huzurunda kabul ettiği gösterilebilir. Sonuç (hüküm fıkrasında) kısmında; davanın tamamen veya kısmen kabul edildiği veya tamamen veya kısmen reddedildiği, yargılama giderlerinin hangi tarafa yükletildiği veya paylaştırıldığı, temyiz süresi ve şekli şüphe ve tereddüde yer vermeyecek şekilde çok açık olarak yazılmalıdır. Davalının gıyabında yapılan yargılama sonucu verilen hükümlerde, davalının hükmün iptali için izleyecek yol belirtilmelidir. Hükmün icra şekli ve süresi, ihtiyati tedbir kararı verilmişse ihtiyati kararın durumu gösterilmelidir (HUMK.m.220).

HUMK'nun 221'nci maddesinde, devlet organlarının, yerel idarelerin (belediyelerin), sair organ ve kurumların ve bunların yetkililerinin (konumuz itibariyle vergi idaresinin) karar ve işlem veya eylemlerinin hukuka aykırı olduğuna ilişkin mahkeme hükmünün sonuç kısmında (hüküm fıkrasında) gösterilmesi gereken hususları düzenlemiştir. Buna göre, idarenin karar, işlem veya eyleminin dayanağı olan belgenin, adı, sayısı, kabul tarihi, diğer gerekli bilgiler ile işlemi veya eylemi tahsis eden idare hakkında bilgiler, işlemin tamamen veya kısmen hukuka aykırı

[432] "Düzeltmenin gerçekliğine inanılsın" ifadesi yazılarak imzalanır.

sayıldığının tespiti ile, geçmişe şamil edilmekle doğurduğu sonuçların ortadan kaldırılmasına ilişkin idareye talimat verildiğinin, hüküm fıkrasında açıkça yazılması gerekir. Ayrıca genel düzenleyici işlemlerin iptaline ilişkin açılan davanın sonucu verilen iptal kararın, genel düzenleyici işlemi yayınlayan kurum veya mahkemenin taktir edeceği başka yayın kuruluşlarında yayınlanması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Dava hakkında hüküm çıkarmış hakim, davada iştirak eden kişilerin talebi veya onlara haber vermek suretiyle kendiliğinden aşağıda sayılan durumlarda, ek karar çıkarabilir. Aşağıda sayılan hususların birlikte gerçekleşmesi gerekmeyip, ek karar çıkarılması için her bir hususun tek başına gerçekleşmesi yeterlidir.

- Davada iştirak eden kişilerin herhangi birinin sunduğu delil veya yaptığı açıklamaların davada ileri sürülen taleplerin değerlendirilmesine dikkate alınmaması sonucu hüküm verilmesi,
- Davayı esastan karara bağlayan hakimin, bir şeyin verilmesini veya miktarını veya davalının yapması gerekenleri göstermemesi,
- Yargılama giderlerinin hangi tarafa tahmil edildiğinin hükümde gösterilmemesi.

Karar kesinleşinceye kadar ek karar verilebilir. Davada iştirak eden kişiler duruşmaya davet edilmekle, açık oturumda ek karar konusu karara bağlanır. Ek karar verilmesi talebinin reddine veya ek karar çıkarılmasına ilişkin kararlar hakkında istinaf şikayeti yoluna gidilebilir (HUMK.m.229).

İstinaf yoluna başvurulmamışsa veya karar tarihinden itibaren bir aylık istinaf süresi geçmişse veya istinaf/temyiz sonucu karar onanmışsa, onama tarihinde mahkeme kararı kesinleşir. Her ne kadar karar tarihinden itibaren bir aylık temyiz süresinin geçmesiyle kararın kesinleşeceği düzenlenmişse de, bu fıkranın kararın tebliğ veya tefhim tarihinden itibaren bir aylık temyiz süresinin geçmesiyle karar kesinleşir, şeklinde kabul edilmesi gerekir[433].

[433] **Esedov**, s. 417.

Bir hükmün (ilamın) icraya konulabilmesi için, kanunda sayılan istisnalar hariç kesinleşmesi gerekir (HUMK.m.234). Hükmün icraya konulması için kesinleşmesi gerektiği kuralının istisnaları arasında, devlet organlarının, yerel idarelerin (belediyelerin), sair organ ve kurumların ve bunların yetkililerinin (konumuz itibariyle vergi idaresinin) karar, işlem veya eylemlerinin hukuka aykırılığına ilişkin kararlar da sayılmıştır. Vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan ve yukarıda anılan istisnai hüküm dışında mahkeme kararlarının icraya konabilmesi için kesinleşmesi veya hükmün icraya derhal konulmasının davada talep edilmesi ve bu hususta, yani mahkemenin (hakimin), hükmün icraya kesinleşmeden konulabileceği konusunda karar vermesi gerekir (HUMK.m.235).

Hüküm (karar), duruşmaya katılıp katılmamalarına bakılmaksızın, gerekçeli hükmün yazılması gününü takip eden gün, davada iştirak eden kişilere tebliğ edilir veya mahkemeye gelmeleri halinde elden verilir (HUMK.m.237).

7. Dosyaların İşlemden Kaldırılması

Tarafların kişilik[434] veya niteliğinde[435] değişiklik olması durumu ile davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde uygulanacak yargılama usulü İYUK'nun 26.maddesinde düzenlenmiştir[436]. Buna göre, dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü[437] halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemden kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçeler iptal edilir[438]

---

[434] Buradaki "kişilik değişikliği" deyiminin, bir yandan ölüm veya tüzel kişiliğin son bulması gibi kişiliğin sona ermesi hallerini, diğer yandan medeni hakları kullanma yetkisinin yitilmesi veya sınırlanmasını ifade etmek üzere kullanıldığı anlaşılmaktadır. (**Yenice-Esin,** s. 563).

[435] "Nitelik değişikliği" deyimi ise, davayı takip yetkisi yönünden ortaya çıkabilecek değişiklikleri anlatmaktadır. (**Yenice-Esin,** s. 563).

[436] **Sönmez-Ayaz,** s. 335.

[437] Geniş bilgi için bkz. (**Candan,** Vergi Suçları, s. 679 vd).

[438] Dilekçesi iptal olunan davanın, ölenin hak sahiplerince (mirasçıları) yenilenmesi olanaklı değildir. (**Sönmez-Ayaz,** s. 336).

Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemden kaldırılır ve varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Dosyanın işlemden kaldırıldığı tarihten başlayarak bir yıl içinde yeni adres bildirilmek suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde, davanın açılmamış sayılmasına karar verilir. Dosyaların işlemden kaldırılmasına ve davanın açılmamış sayılmasına dair kararlar diğer tarafa tebliğ edilir.

Yukarıda ifade edilen düzenleme sadece davacının bildirdiği adreste bulunamaması durumu ile ilgilidir. Davalının adresinde bulunamaması bu kapsama girmez. Bu taktirde tebligat 7201 sayılı Kanuna göre yapılır. Aslında 7201 sayılı Kanunu açısından tebligat imkansızlığı esas itibariyle söz konusu değildir. Çünkü, bütün diğer şekillerin uygulamaması halinde ilanen tebligata gidilmek suretiyle tebligatın gerçekleştirilme imkanı vardır. Ancak anılan hüküm, davacı açısından bildirdiği adreste bulunmamasını, bu adreste tebligatın yapılamamasını, ilanen tebliğ kapsamı dışında özel bir düzenlemeye tabi tutmuştur[439].

Yukarıda Türkiye örneğindeki durumlar Azerbaycan medeni yargılama hukuku açısından da geçerlidir (HUMK.m.58).

8. Yürütmenin Durdurulması (İhtiyati Tedbir)

a) Türkiye Örneği

Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması ya da temyiz yoluna başvurulması, tersi yasada öngörülmedikçe, dava edilen idari işlemin, ya da yargı kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Şu kadar ki mahkeme, taraflardan birinin istemi üzerine yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Mahkemenin bu yolda bir kararı yoksa ya da yasada açıkça öngörülmemişse, yürütme kendiliğinden durmaz[440].

---

[439] **Özbalcı,** s. 369.
[440] **Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no. 706-711/a; **Gözübüyük-Dinçer,** , s. 440; **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 408-410.

Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların[441] doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Yürütmenin durdurulmasına ilişkin kısıtlayıcı kurallar yalnız İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda değil, Anayasada da yer almıştır (md.125). Dava sonuçlanana kadar bireyi yönetsel işlemlere karşı korumak gerekir. Yönetsel işlemlerin vereceği zarar, her zaman para ile ölçülebilen, tazminat vermekle giderilebilen zararlar değildir. Kimi durumlarda, kişilerin temel hak ve özgürlükleri söz konusudur[442].

Yürütmenin durdurulması, iptali istenen bir idari işlemin uygulanmasını, iptal davasına bakan yargı merciinin kararı ile belli bir süre içinde , en geç dava sonuçlanıncaya kadar erteleyen ara kararı niteliğinde, istisnai ve geçici bir tedbirdir[443]. 1995 yılında Avrupa Konseyi'nce oluşturulan bir uzmanlar kurulunca tespit edilen Avrupa Yönetim Hukuku Genel İlkeleri'nden birisi olan "önleyici koruma" ilkesi gereğince, idari işlemin hukuka aykırılığı iddiasıyla açılan davalarda davacıya, karara kadar önlem alınmasını isteme hakkı tanınmalıdır[444].

Vergi uyuşmazlıklarında ise durum farklılık arz etmektedir. 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[445]. Bu tür davalarda mükelleflerin ayrıca yürütmenin durdurulmasını talep etmelerine gerek yoktur. Davanın açılmasıyla birlikte yürütme kendiliğinden durur[446]. Vergi mahkemesince verilen yürütmeyi durdurma kararının temyiz ve itiraz aşamalarını kapsaması söz konusu değildir. Temyiz veya itiraz aşamalarında tahsilatın durması için ilgili yargı yerinin bu konuda karar vermiş olması gerekir[447].

---

[441] Yürütmenin durdurulmasından doğacak zararın muhakkak "maddi" olması gerekmez; "manevi" de olabilir. (**Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no.709).
[442] **Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no. 706.
[443] **Kalabalık,** s. 322.
[444] **Akıllıoğlu,** s. 120; **Kalabalık,** s. 322-323.
[445] **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 198.
[446] **Sönmez-Ayaz,** s. 355.
[447] **Kızılot,** s. 634.

Vergi uyuşmazlıklarında dava açılmasının tahsilatı durdurması ilkesinin üç istisnası vardır:

- İşlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması,
- İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar,
- Tahsil aşamasına ilişkin işlemlere karşı dava açılması tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir[448].

Yürütmenin durdurulması istemli davalarda 16'ncı maddede yazılı süreler kısaltılabileceği gibi, tebliğin memur eliyle yapılmasına da karar verilebilir.

Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hakim tarafından çözümlenir. İdareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz. Davacı yürütmeyi durdurma kararı aldıktan sonra idareye başvurarak kanunen geçerli teminatı göstermesi gerekir. Kanunen geçerli teminat, 6183 sayılı Kanun'un 10'ncu maddesinde sayılmıştır. Anılan maddeye göre teminat olarak kabul edilecek değerler; para, bankalar tarafından verilen teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat, ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallardır. Uygulamada genel olarak mali içerikli davaların yürütülmesinin durdurulması taleplerinde teminat istenmektedir[449].

Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare

[448] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 408; Bkz. **Sönmez-Ayaz,** s. 353 vd;, **Gözübüyük-Dinçer,** s. 444 vd.
[449] **Sönmez-Ayaz,** s. 367; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 652.

mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, çalışmaya ara verme süresi içinde ise idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı veren hakimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye, kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir (İYUK m.27/6). Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır.

Yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Yürütmenin durdurulması kararlarının (vergi uyuşmazlıklarına ilişkin diğer mahkeme kararlarında da geçerli olduğu üzere), otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine tazminat davası açabilir. Ayrıca, İYUK'nun 28/6. maddesi, tazminat ve vergi davalarında, kararın geç yerine getirilmesi halinde idarenin kanuni gecikme faizi ödemek zorunda kalacağını hükme bağlamıştır[450].

Yürütmenin durdurulması kararlarının yerine getirilmemesi üzerine açılacak maddi ve manevi tazminat davalarına ilişkin süre konusunda İYUK'da bir açıklık bulunmamaktadır. Danıştay'ın süre gelen içtihatları doğrultusunda genel zamanaşımı süresi olan 10 yıllık süre kabul edilmiştir[451].

b) Azerbaycan Örneği

Davacının davayı kazanması halinde dava konusu şeye kavuşmasını daha dava sırasında (hatta davadan önce) emniyet (güvence) altına almaya yarayan tedbirlere ihtiyati tedbirler denir[452]. Bir başka tanımla, ihtiyati tedbirler, mahkeme kararlarının gelecekte icrasını temin etmek maksadıyla görülen ve gelecekte kararın

[450] **Sönmez-Ayaz,** s. 373.
[451] **Esin,** 436; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 660.
[452] **Kuru-Arslan-Yılmaz,** s. 554.

icrasını zorlaştıra veya imkansızlaştırabilecek hallerin ortadan kaldırılmasına yönelik usulü tedbirlerdir[453].

HUMK'nun 157'nci maddesine göre, hakim davada iştirak eden kişilerin[454] talebi üzerine ihtiyati tedbir kararı verebilir. Hakimin re'sen ihtiyati tedbir kararı verebilmesi konusunda kanunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. İhtiyati tedbir karar yargılama bitinceye kadar istenebilir. Hükmün gelecekte icrasını güvence altına almak maksadıyla alınan ihtiyati tedbir kararı geçici niteliğe sahip olup, davayı esastan çözüme kavuşturmaz. İhtiyati tedbir kararı verirken hakimin teminat isteyip istemeyeceği konusunda yasada herhangi bir düzenlemeye yer verilmediğinden hakim teminat isteyemez. Dava açılmadan ihtiyati tedbir kararı istenemez[455].

Hakimin hükmedebileceği ihtiyati tedbirler kanunun 158'nci maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

- Davalının yedinde veya üçüncü kişilerdeki mallarının haczi (hapsi),
- Davalıya belirli eylemlerde bulunmayı yasaklamak,
- Üçüncü kişilere çekişme konusu ile ilgili eylemlerde bulunmayı yasaklamak,
- Haczin kaldırılmasına ilişkin ihtiyati tedbir kararı istenmesi halinde, malın satışının durdurulması,
- Borçlu tarafından mahkemede kanuniliği çekişme konusu yapılan icra senedine göre borcun tahsiline yönelik işlemlerin durdurulması.

Vergi Kanunu'nunn 65'nci maddesine göre, vergi yükümlüsü vergi ödevini bu kanunla öngörülmüş sürelerde yerine getirmedikte, vergi organı 5 gün müddetinde yükümlüye tarh edilmiş veya yeniden hesaplanmış vergilerin ve faizlerin ödenilmesi için bildirim yapar. Tarh edilmiş veya yeniden hesaplanmış vergi ve faizler yükümlü tarafından bildirimde gösterilen sürede ödenmezse, vergi organı yükümlünün banka

---

[453] **Esedov,** s. 273; **Balakişiyeva,** s. 451.
[454] Davacı, davalı ve davaya müdahalede hukuki yararı olan kişiler ihtiyati tedbir isteyebileceklerdir. **(Esedov,** s. 274)
[455] **Balakişiyeva,** s. 452; **Esedov,** s. 277.

hesabının bulunduğu banka veya kredi kurumuna vergi ve/veya faiz borçlarının yükümlünün hesabından tutulması için icra emri gönderir. Vergi organının Vergi Kanunu'nun 89'ncu maddesine yükümlünün mal varlığına el koyabileceği düzenlenmiştir. Buna göre, vergi organı tarafından vergi veya faizlerin ödenilmesi için öngörülmüş sürenin bitiminden itibaren üç aylık süre içinde yükümlüye bildirim yapılır. Yükümlü bu süre zarfında vergi borcunu önemezse, vergi organın kararına istinaden vergi borcuna yetecek miktarda yükümlünün mal varlığına el konulabilir. El konulan (listeye alınan) malvarlığı üzerinde yükümlünün tasarruf yetkisi mutlak olarak kalkar. Vergi organın yukarıda açıklanan işlem veya eylemlerine karşı yükümlünün dava açması durumunda, yükümlü mahkemeden bu işlem veya eylemlerin durdurulmasını veya kaldırılmasını ihtiyati tedbir istemekle sağlayabilir[456].

Davalının yedinde veya üçüncü kişilerdeki mallarının haczi (hapsi), üçüncü kişilere çekişme konusu ile ilgili eylemlerde bulunmayı yasaklanması veya davalıya belirli eylemlerde bulunmayı yasaklanılması konusunda verilen ihtiyati tedbir kararlarına uymayanlara, müddeabihin (dava değeri) belli olan durumlarda dava değerinin yarısı, dava değeri belli olmayan davalarda ise emsal para biriminin 200 katı oranında para cezası verilir. Davacı ihtiyati tedbir kararına uyulmaması ve/veya icra edilmemesi durumunda uğradığı zararın giderilmesini talep edebilir (HUMK.m.158/5-6).

Davaya bakan mahkeme, ihtiyati tedbir talebi konusunda gecikmeden karar vermelidir. İhtiyati tedbir talebi konusunda vergilen karar (kabul veya ret) davada iştirak eden kişilere tebliğ edilir (HUMK.m.159). İhtiyati tedbir kararının mahkeme ilamlarının icrasına ilişkin usul ve esaslarda derhal icra edilmesi gerekir. İhtiyati tedbir kararına esasen icra varakası (belgesi) verilir (HUMK.m.161). Tarafların istemi üzerine hakim, ihtiyati tedbir çeşitlerinden birini diğer tedbir çeşidiyle değiştirebilir (HUMK.m.161). İhtiyati tedbir kararı re'sen veya tarafların talebi üzerine mahkemece ortadan kaldırılabilir. Tedbirin kaldırılmasına ilişkin karar duruşmada ve davada iştirak edenlerin katılımıyla duruşmada verilir. Davanın

[456] Bkz. **Balakişiyeva,** s. 451 vd.

reddedilmesiyle, ihtiyati tedbir kararı ortadan kalkmaz kararın kesinleşmesine kadar etkisini korur. Ancak, mahkeme nihai kararıyla aynı zamanda veya sonradan karar vererek ihtiyati tedbirin ortadan kaldırılmasına karar verebilir. İhtiyati tedbir kararı verildikten sonra, bu kararın temini için görülen tedbirler nihai kararın uygulanmasına kadar geçerliliğini korur (HUMK.m.162). İhtiyati tedbir kararına karşı kanun yollarına gidilebilir. İtiraz ihtiyati tedbir kararı veren mahkemeye, kararın tebliğ veya tefhimi tarihinden itibaren 10 gün içinde yapılmalıdır. İlk derece mahkemesi itirazı esaslı görürse üç gün içinde bu kararını değiştirilmesi veya iptali konusunda karar verir. İlke derece mahkemesi itirazı esasız görür ve eski kararında kalırsa, itirazın verildiği tarihten itibaren 7 gün içinde dosyayı üst mahkemeye gönderir. İhtiyati tedbir kararı hakkında itiraz yoluna gidilmesi, bu kararın uygulanmasını durdurmaz. Ancak ihtiyati tedbir kararının iptali veya ihtiyati tedbir çeşidinin değiştirilmesi hakkındaki kararlara karşı yapılan itirazlar, bu kararların uygulamasını durdurur (HUMK.m.163). İhtiyati tedbir isteyen davacının bu tedbiri haksız olarak koydurduğu (davanın reddi) anlaşılırsa davalı, bu haksız tedbir nedeniyle uğradığı zararın ödenmesini davacıdan isteyebilir (HUMK.m.164). İhtiyati tedbiri HUMK'nun 157'nci maddesine göre, davada iştirak eden kişilerin isteyebilecekleri yukarıda açıklandı. İhtiyati tedbir isteyen davacının bu tedbiri haksız olarak koydurduğu anlaşılması durumunda yalnız davalıya, bu haksız tedbir nedeniyle uğradığı zararın ödenmesini isteyebilme hakkının verilmesi, madde metninin eksik düzenlenmesinden kaynaklanmakta ve kurumun amacıyla bağdaşmamaktadır. Tazminat davası haksız fiilden kaynaklanan dava şartlarına benzemekle, açılabilmesi için aşağıdaki şartların varlığına gerekir.

- İhtiyati tedbir kararının icra edilmiş olması,
- İhtiyati tedbirin haksız olması: Kanun maddesine göre ihtiyati tedbirin haksız sayılması için davanın reddine ilişkin kesinleşmiş mahkeme hükmünün olması gerekir.
- Davalının bu ihtiyati tedbirden kaynaklanan zararının doğmuş olması:
- İhtiyati tedbirden kaynaklanan tazminat davası için davacının kusurlu olması şartı aranmaz. Buradaki sorumluluk kusursuz sorumluluk olup, davacının

sorumlu tutulabilmesi için, ihtiyati tedbiri kötü niyetle istemiş olması ve koydurması veya bu konuda ihmalinin olması şart değildir.

9. Vergi Davasının Sonuçları

a) Türkiye Örneği

Vergi mahkemesi kararlarının sonuçlarını davanın yükümlü ya da vergi dairesi tarafından açılmış olması, lehte ya da aleyhte sonuçlanması ihtimallerine göre incelemekte yarar vardır[457].

Mükellef tarafından açılan dava kabul edildiği taktirde, (ki, bu idarenin tesis ettiği işlemin hukuka aykırı olduğunun tespitidir)[458] vergi dairesinin işlemi iptal edilir. Girişilen tarhiyat işlemi ortadan kaldırılır. Terkin işlemi gerçekleştirilir. Ödenmiş bir vergi varsa iade edilir. Haciz işlemi söz konusu ise kaldırılır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 41 ve mükerrer 49'ncu maddesi uyarınca açılan davaların lehte sonuçlanması halinde emlak vergisine ait bedel ve değerlere ilişkin olarak yapılan tespitler iptal edilir[459]. Ancak vergi dairesi temyiz ya da itiraz yoluna başvurarak yürütmeyi durdurma kararı alırsa, ikinci ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir ve ihtilaflı verginin tahsili yoluna gidilir[460].

Mükellef tarafından açılan davanın mükellefin aleyhine sonuçlanması halinde ise, tarh edilen vergi tahakkuk etmiş olur. Bu durumda mahkeme kararının idareye tebliğinden sonra bu karara göre tespit edilecek olan vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların vergi dairesince düzenlenecek ödeme ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Eğer mükellef süresi içinde yürütmeyi durdurma kararı alamazsa, ödenecek aşamaya gelmiş olan vergisinin süresi geçen taksitlerini, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödemesi gerekir[461]. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, dava

---

[457] **Kırbaş,** s. 188.
[458] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 410.
[459] **Kırbaş,** s. 189.
[460] **Sönmez-Ayaz,** s. 82; **Kızılot,** s. 440.
[461] **Kızılot,** s. 440.

konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz[462].

Vergi mahkemesince uyuşmazlık konusu vergi vb.nin kısmen onanması kısmen terkin edilmesi durumunda ise, mahkemece onanan kısım, vergi dairesince ikinci ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir ve tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi istenir[463].

Vergi dairesince açılan dava kabul edilirse, takdir ve tadilat komisyonlarca yapılan değerleme geçersiz kalır[464]. Vergi mahkemeleri, vergi dairesince yapılan tarhiyat ve kesilen cezalar, takdir komisyonlarının kararlarındaki matrahları değiştirebildiğinden, hüküm kısmındaki matrah belirleyebilir. Bu durumda vergi daireleri hesaplamaları mahkemenin kararına göre yapacaktır[465]. Davacının kısmen haklı çıkması halinde ise, tarh ve ceza kesme işleminin ya da takdir komisyonu kararının kısmen iptali söz konusu olacak ve vergi dairesi yeniden bir işlem tesis etmeden mahkeme kararına göre hesapladığı vergi ve cezaları mükellefe bildirmekle yetinecektir[466].

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve

---

[462] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 410.
[463] **Kızılot,** s. 440.
[464] **Uluatam-Methibay,** s. 245; **Kırbaş,** s. 189.
[465] **Uluatam-Methibay,** s. 245.
[466] **Uluatam,** Vergi Hukuku, s.256.

manevi tazminat davası açılabilir. Mahkeme kararlarının otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilir. Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir (İYUK.m.28).

Vergi mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse, yahut birbirine aykırı hüküm fıkralarını taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir. Açıklama veya aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir (İYUK.m.29,30)[467].

b) Azerbaycan Örneği

İktisat (ticaret) mahkemesi kararlarının sonuçları davanın yükümlü ya da vergi idaresi tarafından açılmış olması, lehte ya da aleyhte sonuçlanması ihtimallerine göre değişmektedir.

Davanın yükümlü tarafından açılması durumunda vergi idaresinin, yerel idarelerin (belediyelerin), sair organ ve kurumların ve bunların yetkililerinin karar ve hareket veya hareketsizliğin hukuka aykırı olduğuna ilişkin mahkeme hükmünün verilmesiyle yükümlü davayı kazanmış olur. Vergi dairesinin işleminin hukuka aykırılığı tespit edilir. Kararın kesinleşmesinden itibaren üç gün içinde kararı vermiş olan mahkeme kararı hukuka aykırılığı tespit edilen vergi idaresine gönderir Söz konusu kararda hükmedilen ve vergi organı tarafından icra edilmekle yerine getirilmesi gerekenler açık bir dilde yazılmalıdır. Kesinleşmiş kararı tebellüğ eden vergi idaresi hükmün icra edildiğini, yani mahkemece hukuka aykırılığına hükmedilen hususların giderildiği (hukuka uygun hale getirildiğini) hakkında bir ay zarfında kararı veren mahkemeye bildirmekle yükümlüdür. Girişilen tarhiyat işlemi ortadan kaldırılır. Terkin işlemi gerçekleştirilir. Ödenmiş bir vergi ve/veya faiz varsa iade edilir. Kesilen para cezaları ortadan kalkar. Haciz işlemi söz konusu ise kaldırılır.

[467] Bu konuda geniş bilgi için bkz., **Yenice-Esin**, s. 611 vd.

Yükümlü tarafından açılan davanın kendi aleyhine sonuçlanması halinde ise, tarh edilen vergi tahakkuk etmiş olur. Mahkeme yükümlünün açmış olduğu davanı reddetmekle, vergi idaresinin işleminin hukuka uygunluğunun tespitine karar vermiş olur. Bu durumda mahkeme kararının idareye tebliğinden sonra bu karara göre tespit edilecek olan vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların vergi dairesince düzenlenecek ödeme bildirim ile yükümlüye tebliğ edilmesi gerekir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, vergi kanunlarında belirtilen gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir.

Vergi dairesince açılan dava kabul edilirse, para cezası kesinleşir. Yükümlünün el konulan (haczedilen) mallarının açık artırma yoluyla satılarak vergi borcunun tahsili gerçekleşir. Vergi idaresi hesaplamaları mahkemenin kararına göre yapacaktır. Davacının kısmen haklı çıkması halinde ise, tarh ve ceza kesme işleminin ya da takdir komisyonu kararının kısmen iptali söz konusu olacak ve vergi dairesi yeniden bir işlem tesis etmeden mahkeme kararına göre hesapladığı vergi ve cezaları mükellefe bildirmekle yetinecektir.

Mahkemelerinin esasa ve ihtiyati tedbir uygulanmasına ilişkin kararlarının isteklerine göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kesinleşmiş kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçememeli ve idare aynı otuz günlük süre içinde tesis edilen işlem veya eylem hakkında kararı veren mahkemeye bildirmekle yükümlüdür. Mahkemelerin kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. Mahkeme kararlarının otuz gün içinde kasten yerine getirmeyen kamu görevlileri ceza kanunu hükümlerine göre sorumluluk taşırlar (HUMK.m.300).

V. VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA DELİL VE İSPAT[468]

A. Genel Olarak

1. Türkiye Örneği

Hukukta ispat, hakimde, maddi ve manevi olguların doğuluğu hakkında kanaat uyandırmak, için gerekli delillerin sunulmasıdır. Vergi yargılaması hukukunda ispat, vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın ve suçlarda manevi unsurun, delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konulmasıdır. İspat hukukunda temel ilke, aksine hüküm bulunmadıkça, iddia sahibi iddiasını ispatla yükümlüdür.[469]

İspat faaliyetinde kullanılan vasıtalara delil adı verilmektedir. Genel olarak hukukta tanık, bilirkişi, belge, ikrar gibi deliller kullanılmaktadır. İspat ve delil konusunda, vergi hukukunun kuralları esas tutulmakla birlikte, medeni yargılama hukuku ve diğer yargılama hukuku dallarının belli kuralları da geçerliliği söz konusudur. Vergi yargılaması hukukunun bu konudaki düzenlemeleri ana hatlarıyla şöyledir; İdari Yargılama Usulü Kanunun'da re'sen araştırma ilkesi (m.20), geç ibraz olunan belgeler ve dava açıldıktan sonra delil tespiti (md.58) dışında ispat ve delil ile ilgili hükümlere yer verilmemektedir. Aynı kanunun HUMK'na açık yollamada bulunduğu 31'nci maddesinde yalnız bilirkişi, keşif ve delil tespiti konuları yer almakta, bu kanun ve HUMK'na atıf yapılan haller hariç vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır. Bu hükümlerin toplu irdelemesi ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nca saklı tutulan haller dışında, Vergi Usul Kanunu'nun delil ve ispat ile ilgili hükümlerinin, vergilendirme işlemlerinde olduğu gibi yargılama aşamasında da geçerli bulunduğu sonucu çıkartılmalıdır[470].

---

[468] Ayrıntılı bilgi için bkz. **Karakoç,** Delil Sistemi ; **Kızılot,** s. 672-724; **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 199-207.
[469] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 199.
[470] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 412; **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 200.

2. Azerbaycan Örneği

Vergi hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıkların medeni yargılama usullerine göre yargılanacağı Vergi Kanunu'nun 64'ncü maddesinde düzenlendiğini yukarıda açıklamıştık. Vergi Kanunu'nun açık bir şekilde atıf yapmasından dolayı medeni usul hukukunda geçerli ispat hukukuna ilişkin kuralların istisnasız olarak vergi davalarında da uygulanabileceğini söyleyebiliriz. Vergi Kanunu 94'ncü maddesinde kanıtlama yüküne ilişkin, ispat hukukunun temel ilkelerinden olan – bir olaydan (vakıadan) kendi lehine haklar çıkaran taraf, o olayı (vakıayı) ispat etmelidir- ilkesine paralel hüküm getirmiştir. Buna göre; verginin yanlış hesaplandığını (tarh veya tahsil) ispat etme külfeti, yükümlünün iddiası halinde yükümlünün, vergi idaresinin iddia etmesi halinde ise vergi idaresinindir.

Delil, davanın adil halli için önem taşıyan vakıaları aks ettiren bilgilerdir. İspatın konusu, tarafların talep ve itirazlarının dayanağını oluşturan vakıalardır. Mahkeme, çekişmeli hakkı düzenleyen hukuk normunu dikkate alarak ispatın konusunu belirlemelidir.

B. Delil

1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun 3'ncü maddesine göre, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanacağını belirtmek suretiyle, delil serbestisi ilkesine yer vermiştir. Ancak, bu ilkenin yukarıda yeminin delil olmayacağı ilkesi gibi, bazı sınırlamaları bulunmaktadır. Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. Kanunla belgeye bağlanması

gereken olgu, olay ve işlemlerin ancak bu belgelerle dayalı olarak ispatlanabilmesi de delil serbestisine getirilmiş bir başka önemli istisnadır[471].

İdare işlemin doğruluğunu ispat için her türlü delil kullanabilmektedir. Nitekim eski uygulama döneminde, biçimsel delillerin yanısıra örneğin tanık beyanlarının da bir kısım Danıştay kararlarında esas alındığı bilinmektedir[472].

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutat olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 76'ncı maddesinde delillerin neler olabileceği düzenlenmiştir. Tarafların talep ve itirazlarının (savunmalarını) dayanağını oluşturan vakıaların ve davanın adil bir şekilde karar bağlanması için önem arzeden başka vakıaların var olup olmadığının mahkemece tespiti sırasında kullanılan, bu kanunla veya diğer kanunlarda öngörülmüş esaslarda elde edilen bilgiler, delil sayılır. Vakıanın ispatı için başvurulan vasıtaların, yani delillerin; yazılı ve maddi deliler, bilirkişi raporu (reyi), keşif, ses ve video yazıları, tanık ifadeleri ve davada iştirak eden kişilerin açıklamalarından ibaret olabileceği anılan maddenin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Üçüncü fıkrada ise, kanunların ihlal edilmesiyle (kanuna aykırı) elde edilen delillerin yargılamada kullanılamayacağı hükme bağlanmıştır. Kanunların öngördüğü şekil ve esas kurallarına uyularak elde edilmiş, ancak hukuka aykırı delillerin ispat gücünün olup olmadığı konusunda HUMK'ta herhangi bir düzenleme mevcut bulunmamaktadır. Biz hukuka aykırı elde edilen delillerin adalet muhakemesinde kullanılıp kullanılamayacağı konusunda, objektif kriterler getirilmesinin zor olacağını, hakların yarışması ilkesinin ve bu konuda hakimlere her olaya münhasır olarak taktir yetkisi tanınması gerektiği kanısındayız. Kaldı ki, hukukun kaynakları arasında hakimin hukuk yaratmasının da sayıldığı unutulmamalıdır.

---

[471] **Kaneti,** s. 59 vd; **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 200.
[472] Tanık beyanlarının vergi yargılamasındaki yeri hakkında bkz.**Karakoç,** Delil Sistemi s. 141-156;.

Vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalarda yükümlü veya vergi idaresinin nezdinde, uyuşmazlık konusuyla (vergiyi doğuran olayla) ilgili bilgi ve belgelerinin delil vasfı taşımaktadır. Örneğin, mükellefin defterleri, sözleşmeler, mektuplar, bilgisayar kayıtları, makbuzlar, inceleme tutanakları, vergi idaresinin gönderdiği yazılar, tutanaklar, bildirimler vb.

2. Delil Çeşitleri

a) Türkiye Örneği

Vergi yargılaması hukukunda yararlanılabilecek çeşitli delillere değinmek gerekiyor[473].

aa) Yemin; vergi yargılaması hukukunda delil olarak kabul edilememektedir (VUK.m. 3/B). Yargılamada her iki tarafa da yemin teklif edilebilmesi gerekir. Vergi uyuşmazlıklarında taraflardan biri olan devlete veya onun devrettiği yetkiyi kullanan kamu idarelerine yemin teklif edilemez. Çünkü yemin teklif edilecek kişinin gerçek kişi olması gerekir. O halde yemin, idari yargılama usulünün ve buna bağlı olarak vergi yargılama hukukunda taraflardan birinin daima devlet olmasından dolayı bu yargılama dallarının mahiyetine uymayan bir ispat aracıdır[474].

bb) Mükellefin ikrarı; vergi yargılaması hukukunda, belirli şartlarla mümkündür. Medeni yargılama hukukunda kesin delil niteliğinde olan ikrar, idari yargılamada takdiri delil konumundadır. Ancak özellikle vergi yargılaması yönünden ikrarın etkisi kesin delillere yaklaşmıştır. Hakim ikrarı, baskı ve zorlama altında olmaksızın ve de bir bütün olarak dikkate alarak hüküm verir[475].

cc) Tanık; olayla tabii ve /veya açık ilginin bulunması halinde geçerli bir delildir. Danıştay'ın kökleşmiş içtihatlarına göre, yükümlülerle işlemde bulunan ve yükümlü ile aralarında herhangi bir husumet bulunmayan kimselerin inceleme

[473] Vergi yargılaması hukukunda delil çeşitleri için bkz. **Karakoç,** Delil Sistemi s. 91-224.
[474] Bkz. **Karakoç,** Delil Sistemi, s. 216-219.
[475] **Kızılot,** s. 702.

elemanları tarafından tutanakla tespit edilen ve birbirini teyit eden ifadeleri, vergi tarhına esas olabilecek delil niteliğini taşımaktadır[476]. Ancak, Danıştay, tanık konusunda herhangi bir düzenleme olmaması, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun tanıkla ilişkin hükümlerine atıf yapılmamış olması nedeniyle, yargı aşamasında tanık dinlemenin mümkün olmadığı görüşündedir.[477] Buna karşılık uygulamada, tanık notere götürülerek beyanı alınmakta ev bu tutanak daha sonra dosyaya konulup delil olarak kullanılmaktadır. Noter, bu anlamda delil tespiti yapmaktadır[478].

dd) Bilirkişi; yargı aşamasında bir davanın dayandırıldığı olguların değerlendirilip, bu olgulardan sonuçlar çıkartılmasında özel teknik bilgi ve uzmanlık isteyen konularda hakim tarafından bilgi ve görüşüne başvurulan kişidir[479]. İYUK bilirkişi konusunda HUMK'a açık atıfta bulunduğundan, bu kanunun bilirkişi konusundaki hükümleri aynen vergi yargısında da geçerli olmaktadır. Ancak, vergi yargılaması hukukunda bilirkişi seçimi re 'sen yapılmaktadır.

ee) Keşif; mahkemenin uyuşmazlık konusuyla ilgili olarak olay yerinde doğrudan gözlemi, incelemesi anlamına gelmektedir[480]. İYUK keşif konusunda HUMK'a açık atıfta bulunduğundan, bu kanunun keşif konusundaki hükümleri aynen vergi yargısında da geçerli olmaktadır.

ff) Belge; vergi yargılaması hukukunda yararlanılabilecek delillerin bir kısmı; yükümlü tarafından yapılan bildirimler, verilen beyannameler, defter, kayıt ve belgeler, özel sözleşmeler, arama sırasında ele geçen özel notlar, mektuplar, yazışmalar deliller arasında yer almaktadır. Vergi idaresince toplanacak deliler; takdir komisyonları kararları, yoklama fişleri, inceleme, bilgi toplama, arama

---

[476] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 414.
[477] Dş. 3. D. 24.12.1986 gün ve E. 1986/1201, K. 1986/2706 (Dş.Der, S. 66-67, s. 187); Dş. 3. D. 25.12.1990 gün ve E. 1989/3460, K. 1990/3569, (Dş.Der., S. 82-83, s. 261-265).
[478] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 415; Doktrinde vergi davasında tanık beyanının delil olarak kullanılabilmesi görüşü egemendir. Bkz. **Kırbaş,** s. 189; **Kaneti,** s. 299; **Tezel,** s. 254. Aksi görüşte **Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no. 562.
[479] **Karakoç,** Delil Sistemi, s. 156 vd; **Karakoç,** Bilirkişilik, s. 104-148; **Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no. 562/a; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 703 vd;.
[480] **Taş,** s. 89; **Karakoç,** Delil Sistemi, s. 179.

sonuçlarını gösteren tutanaklar ile üçüncü şahısların bilgi verme ödevi çerçevesinde vereceği bilgilerdir[481].

b) Azerbaycan Örneği

Vergi yargılaması hukukunda yararlanılabilecek çeşitli delillere değinmek gerekiyor.

aa) Yemin; taraflardan birinin bir vakıanın doğru olup olmadığı hakkında Allah'ı tanık gösterip, namusu ile teyit ederek beyanda bulunmasıdır[482]. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nunda yemin ispat vasıtaları, yani deliller arasında sayılmamıştır. Bu durumda, vergi hukukundan kaynaklanan davalarda yemin, ispat aracı olarak başvurulabilecek vasıta, vasfı taşımamaktadır.

bb) Yükümlünün ikrarı; Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nunda ikrar ayrı bir delil çeşidi olarak sayılmakla birlikte, 106'ncı maddede davada iştirak eden kişilerin açıklamaları başlığı altında ikrara da yer vermiştir. Maddenin birinci fıkrası, davada iştirak eden kişilerin –ki bunların arasında davanın tarafları da vardır- açıklamalarının – ki, bunların arasında tarafların ikrarı da olabilir- tek başına delil olmayacakları bunların doğruluğunun toplanan diğer delillerle teyit edilmesi gerektiği şeklinde bir düzenleme söz konusudur. Anılan maddenin üçüncü fıkrasında, "tarafların talep ve itirazlarının (savunmaları) dayanağını oluşturan vakıaların diğer tarafça ikrar edilmesi durumunda, karşı tarafın bu vakıayı gelecekte ispat etme yükünden kurtarır" şeklindeki düzenlemesiyle ikrar kurumuna yer verildiği görülmektedir. Mahkeme (hakim), ikrarın davanın gerçek vakıalarının saklanılması, bir başka deyişle bir vakıanın ikrarının, diğer vakıaların saklanılması amacıyla yapıldığını veya hata, zorlama, korkutma veya yanılma etkisi sonucu yapıldığından şüphe ederse ikrarı kesin delil olarak kabul edemez. Bu durumda ikrar, diğer delillerle desteklenerek değerlendirilir (HUMK.m.106/4). Görüldüğü üzere

[481] **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 91 vd.
[482] Bkz. **Kuru-Arslan-Yılmaz**, s. 390.

yükümlünün ikrarı, vergi hukukundan kaynaklanan davalarda bazen kesin, bazen de taktiri delil niteliği taşıyabilmektedir.

cc) Tanık; Vergi Kanunu'nun açık atıf yapmasından dolayı, vergi hukukundan kaynaklanan davalarda, medeni yargılama hukukunun önemli delil çeşitlerinden sayılan tanık ifadelerinin delil olarak kullanılabileceğinden şüphe etmemek gerekir. Ayıca Vergi Kanunu'nun 47'nci maddesinde vergi yoklamaları zamanı en az iki kişinin gözlemci olarak denetlemelere davet edilebileceği, 46'ncı maddesinde gerekirse tercüman bulundurulabileceği, 45'nci maddesinde ise vergi denetlemelerine yardım edilmesi için mütehassıs davet edilebileceği düzenlenmiştir. Gözlemci, tercüman ve mütehassısın vergi yoklamalarının neticelerinden hukuki menfaatleri etkilenmeyecek kişiler olması gerekir. Dolayısıyla vergi hukukundan kaynaklanan davalarda tanık ifadelerine başvurulması, ihtilafların çoğu zaman vergi denetimlerinin sonuçlarından kaynaklandığını da dikkate alırsak, kaçınılmaz hal alacaktır.

Tanık ifadeleri, davanın sonucundan hukuki açıdan ilgili olmayan kişilerden, davanın ispatı için önemli olan vakıalar hakkında kanunlarla belirlenmiş usul ve esaslarda alınan bilgilerdir. Davanın vakıaları hakkında malumatı olan istenilen kişi tanık olabilir[483].

Tanık, bildiği bilgileri ve vakıaları mahkemeye sözlü olarak bildirir. Mahkemenin talebi üzerine tanık ifadesini yazılı olarak verebilir. Tanık tarafından öğrenilme veya bilinme kaynağı gösterilmeyen bilgiler delil sayılamaz (m.104/1-2-3). Tanık, hastalık, yaşlılık, sakatlık veya başka özürlü nedenlerden dolayı mahkeme davetine icap etmezse, olduğu yerde dinlenebilir (HUMK.m.105/2).

dd) Bilirkişi; Vergi Kanunu'nun HUMK'a yaptığı açık atıf, vergi hukukunun en dinamik hukuk dallarından biri olması ve vergi ilişkisinin niteliği gereği çok fazla hesaplama, muhasebe ve diğer teknik ve özel bilgiyi gerektirmesi nedeniyle, bilirkişi kurumu vergi hukukundan kaynaklanan davalarda genellikle kaçınılmaz olarak

[483] **Esedov**, s. 183.

başvurulan ispat vasıtasıdır. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu bilirkişinin tanımını yapmıştır. Dava görülürken, özel bilgi gerektiren soruları açıklamak için, mahkeme (hakim) davada iştirak eden kişilerin talebi veya re'sen bilirkişi tayin edebilir (HUMK.m.97/1). Hukuki konuların açıklanması veya incelenmesi için bilirkişi tayin edilemez[484]. Taraflar mutabakata vararak istedikleri kişinin bilirkişi olarak atanmasını mahkemeden isteyebilirler (HUMK.m.97/2). Davada iştirak eden kişiler bilirkişi tarafından incelemeklerini istedikleri konuları mahkemeye bildirebilirler. Bilirkişiden incelenmesi istene konular hakkında hakim karar verir. Hakim, davada iştirak edenlerin bilirkişi tarafından incelenmesini istedikleri konuların ret sebeplerini gerekçelendirmek zorundadır (HUMK.m.97/3-4). Taraflardan biri, bilirkişi incelemesinde iştirak etmekten kaçınırsa veya inceleme yapılmasına engel olursa (incelemeye gelmeme, gerekli belgeleri bilirkişiye vermeme, bilirkişi ücretini yatırmama vs.) ve davanın vakıalarının niteliği gereği bu tarafın (incelemeye engel olan taraf) iştiraki olmadan bilirkişi incelenmesinin yapılması mümkün değilse; hakim, hangi tarafın bilirkişi incelemesinde iştirak etmeden kaçınması veya engellemesinden ve bu tutumunun onun için hangi önemi taşımasından asılı olarak, bilirkişi incelemesi istenen vakıayı ispat edilmiş veya reddedilmiş sayabilir (HUMK.m.97/5). Beşinci fıkra, karşı taraf nezdinde yapılacak bilirkişi incelenmesinin talep edilmesi halinde, incelemeden kaçınan veya engel olan tarafın bu tutumu sonucu, bilirkişi incelemesi talebinde bulunan tarafın korunmasına yönelik hakime taktir hakkı tanımakla, ispat yükünün yer değiştirmesine karar verilmesine olanak tanımaktadır.

Bilirkişi incelemesinin usul ve esasları "Devlet Mahkeme Bilirkişi İncelemesi Hakkında" 18.11. 1999 tarihli kanunla düzenlenmiştir. Bu kanuna göre; mahkeme bilirkişi incelemesi, mahkemede görülmekte olan davanın vakıaları hakkında bilgi taşıma özelliğine sahip olan maddi objeler, hadiseler ve süreçler (prosesler) hakkında özel bilimsel bilgilerle tahkikat yapılmasıdır. Mahkemede, bilirkişinin yapmış olduğu incelemeler değil, bu incelemeler sonucu düzenlenen bilirkişi raporu (mütalaası) delil olma niteliğine haizdir.

---

[484] **Esedov**, s. 169.

Bilirkişi tayin edilmesi ara kararla olmalıdır. Bu ara kararında; mahkemenin adı, bilirkişinin atanma zamanı, davanın taraflarının adları, bilirkişinin adı (bilirkişi incelemesi için idare görevlendirilmişse idarenin, yani resmi bilirkişinin adı) incelenmesi istenen vakıalar, bilirkişiden cevaplanması istenen sorular, bilirkişiye verilen dökumanlar, bilirkişi incelemesi ve raporun verilmesi gereken süre gösterilmelidir. Ayrıca bu ara kararında bilirkişinin kasten yalan rapor (mütalaa) vermesinin cezai sorumluluğa sebebiyet vereceğinin ihtar edildiğinin belirtilmesi de gerekmektedir (HUMK.m.98). Bilirkişi raporunu yazılı şekilde verir. Bilirkişi raporunda, mahkeme tarafında incelemesi istene konular hakkında açıklamalar ve inceleme sonucu geldiği kanaati bildirmelidir. Bilirkişi, mahkeme tarafından incelenmesi açıkça istenmeyen, ancak davanın vakıalarının ispatına önemli katkılar sağlayacağını düşündüğü konula hakkındaki mülahazalarını raporuna ilave edebilir. Bilirkişinin raporu mahkemede incelenir ve diğer delillerle birlikte değerlendirilir (HUMK.m.101). Mahkemede, bilirkişi raporunun yeterince açık veya tam olmadığı kanaati hasıl olursa, yeniden bilirkişi incelemesi veya ek rapor isteyebilir. Yeniden bilirkişi incelemesi veya ek rapor sunulması aynı bilirkişiden veya başka bilirkişiden istenebilir. Mahkeme bilirkişi raporunun esassız olduğu gerekçesiyle veya aynı veya farklı bilirkişiler tarafından verilen birden fazla rapor arasında çelişkili yönlerin ortaya çıkması durumunda, bilirkişi incelemesinin başka bilirkişiye veya bilirkişi heyetine tevdiine karar verebilir (HUMK.m.102). Bilirkişinin raporu hakimi bağlamaz, hakim bilirkişi raporunu serbestçe taktir eder. Hakim, bilirkişi raporunda yazılan özel ve teknik açıklamalardan, raporda varılan sonucun yanlış olduğunu taktir ederse (edebilecek düzedeyse), bilirkişi raporunun aksine karar verebilir. Ancak, hakim, bilirkişi raporunun aksine karar verme nedenlerini (neden kabul edilemeyeceğini) hükmünde gerekçesiyle birlikte belirtmelidir (HUMK.m.103).

ee) Keşif; Hakimin, dava konusu şeyi inceleyerek onun hakkında bütün duyularıyla bilgi edinmesine keşif denir[485]. Vergi Kanunu keşif konusunda HUMK'a açık atıfta bulunduğundan, bu kanunun keşif konusundaki hükümleri aynen vergi yargısında da geçerlidir. Yazılı veya maddi delillerin mahkemeye sunulmasının

[485] **Kuru-Arslan-Yılmaz**, s. 417.

imkansız veya mahkemeye getirilmesi zor olan durumlarda, hakim bunların yerinde veya korunduğu yerde incelenmesine karar verebilir. Hakim, keşfe kendiliğinden karar verebileceği gibi, tarafların (veya taraflardan birinin) istemi üzerine de keşfe karar verebilir. Taraflar, keşif günü ve saati de bildirilmek suretiyle keşfe davet edilir. Tarafların gelmemesi, keşfin yapılmasına engel teşkil etmez. Gerekli durumlarda keşif incelemesi iştirak etmek için bilirkişi ve tanıklar çağrılabilir. Çağrılan şahitler keşif sırasında dinlenebilir, bilirkişi açıklamalarda bulunabilir. Keşif bitince, keşfin yapıldığı yerde yapılan keşif sırasında yapılan işlemleri içeren tutanak düzenlenir (HUMK.m.79).

ff) Belge; Yazılı deliller, davanın çözümlenmesi için, önemli vakıalar hakkında bilgi içeriğine sahip noter tarafından onaylanmış senetler, akitler, mukaveleler, raporlar, ticari yazışmalar ve sair senet ve dökümanlardır (HUMK.m.89/1). Senet bir kimse tarafından vücuda getirilen (getirttiği) ve kendi aleyhine delil teşkil eden yazılı belgelerdir.[486] Kanunun yalnız noter tarafından düzenlenmiş veya onaylanmış belgelerin delil olabileceğini düzenlemesi ne hukuk mantığı, ne de usul hukuku açısından isabetli değildir. Sahteliği düzenleyen tarafından iddia edilmemiş veya imzası ikrar edilmiş ya da imzası ve düzenleyen kişinin kim olduğunun kanunların öngördüğü şekilde kesinleşmiş adi belgelerin medeni yargılama hukukunda delil niteliğine haiz olamayacağı önemli bir eksikliktir. Kaldı ki, çeşitli yasalarda, örneğin Borçlar Kanunu'unda geçerlilik şartı olarak bazı sözleşmelerin adi yazılı şekilde yapılacağı düzenlenmiştir. Adi yazılı şekilde düzenlenmiş sözleşmenin ihtilaf durumunda delil olarak kullanılamaması hiçbir mantığa sığdırılamaz[487]. Yükümlü nezdinde yapılan denetimler zamanı ele geçirilen ve ikmalen vergi tarhının dayanağını oluşturan çeşitli adi senet niteliğindeki belgelerin delil niteliğini taşımadığını kanunun yazılı delilleri düzenleme sistematiği açısından ileri sürülememesi, ispat etme külfeti açısından imkansızın başarılması anlamına gelmektedir ki, hukuk devleti anlayışıyla bağdaşmaz. Keza hiçbir yükümlünün vergi ödevini yerine getirmemek için yapacağı işlemleri veya tutacağı kayıtları, noterde düzenletmek veya onaylatmak şeklinde, eşyanın tabiatına aykırı bir tutum sergilemeyeceği açıktır.

---

[486] **Kuru-Arslan-Yılmaz**, s. 357.

Faks, elektron (bilgisayar) veya diğer kitle iletişim araçlarıyla elde edilen belgelerin, doğruluğunu belirleyebilme olanağının olması şartıyla, mahkeme tarafından yazılı delil olarak kabul edilebilir (HUMK.m. 89/2). Bilgisayar (elektron) teknolojisi yardımı ve elektron (şifre imza) imzanın kullanılması yoluyla sözleşme yapılması mümkündür. Bu tür sözleşmelerden çıkan uyuşmazlıklar hakkında dava açılması durumunda, elektron imzanı varlığını onaylayan belgelerin de sunulması gerekecektir. Aksi durumda hakim (mahkeme) bu sözleşmeyi delil olarak kabul etmeye bilecektir[488].

Maddi deliller; dış görünüşüne, özelliklerine, bulunduğu yere ve diğer özelliklerine (alametlerine) göre, davanın çözüme kavuşması için önemli vakıaların ispat vasıtası ola bilen eşyalardır (HUMK.m.91). Maddi delil özelliğini organik veya anorganik menşeli çeşitli eşyalar (predmetler) taşıyabilir. Örneğin, hasar görmüş eşya, kusurlu mal, tahrifat yapılmış senet vs. Maddi delilleri yazılı delillerden ayırmak gerekir. Senetler hem maddi, hem de yazılı delil niteliğine sahip olabilir. Senette bilgiler, açık ve gözle görülerek kavranılabilecek alametler (işaretler) şeklinde korunuyorsa, maddi delil; harf, rakam gibi yazı işaretleriyle veriliyorsa yazılı delil sayılır[489]. Maddi deliller kural olarak mahkemede korunur. Mahkemeye getirilemeyen maddi deliller oldukları yerde korunurlar, ancak getirilemeyen meddi delilleri hakim tarafından bulunduğu yerde incelenmeli, özellikleri tasvir edilmeli, mühür altına alınmalı ve gerekirse fotoğraf veya video kayıtları yapılmalıdır (HUMK.m.92). Mahkeme çabuk bozulabilecek maddi delilleri bulundukları yerde derhal incelemeli ve bu konuda tutanak tutulmalıdır (HUMK.m.93).

gg) Ses ve video kayıtları; elektron ve diğer ses veya görüntü taşıyıcılar içindeki ses veya video kayıtları sunan veya onların celp edilmesini talep eden kişiler, bu kayıtların ne zaman, kim tarafından ve hangi şeraitte kaydedildiğini bildirmekle yükümlüdürler. Kanunların izin verdiği hallerden başka, gizli yollarla elde edilen ses ve video kayıtları delil olarak gösterilemez (değerlendirilemez) (HUMK.m.95). Çağımızda hızla gelişen teknoloji, yazılı hukukun her zaman önünde

---

[487] Bkz. **Esedov**, s. 158-159.
[488] Bkz. **Esedov**, s. 160.
[489] Bkz. **Esedov**, s. 162.

seyretmektedir. Ses ve görüntü kayıtları yapan araçların kötü yönde kullanılması beklenebilir olmakla birlikte, günlük yaşantımızın (ev, iş, ticaret) bir parçası haline gelen bu aygıtların, ister maddi, isterse de usul hukuku açısından kenara itilemeyeceği açıktır. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu bu açıdan çağımıza ayak uydurma çabasında olmakla birlikte, kanunun" şeklindeki düzenlemesi isabetli olmamıştır. Özellikle ses ve görüntü kayıtları yapan aygıtlarda zaman ayarlarının istenilen şekilde değiştirilme olanağının olmasına dikkat edilmesi gerektiği kanısındayız. Kayıtların ne zaman, kim tarafından ve hangi şeraitte (ortamda) kaydedildiğinin "bildirilmesi"lye yeterli olmamalı, sözkonusu hususlar başka delillerle ispat edilmeli veya en azından diğer delillerle desteklenerek (veya birlikte) ispat vasıtası olabilmelidir. Hakim, yukarıda sayılan tüm delil çeşitlerinin toplanmasını, yargı çevresi dışında kalan yerlerden istinabe yolu isteyebilir (HUMK.m.83).

3. Delillerin Tespiti

a) Türkiye Örneği

Delillerin tespiti, açılmış veya açılacak davalarla ilgili delillerin gecikme nedeniyle yok olmasının veya mahkemeye sunulmasının güçlükler göstermesi tehlikesini önlemek ya da azaltmak amacını taşımaktadır[490].

Taraflar, idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden isteyebilirler. Davaya bakan Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemeleri istemi uygun gördüğü takdirde üyelerden birini bu işle görevlendirebileceği gibi, tespitin mahalli idari veya adli yargı mercilerince yaptırılmasına da karar verebilir. Delillerin tespiti istemi, ivedilikle karara bağlanır (İYUK.m.58).

[490] **Karakoç,** Delil Sistemi, s. 229 vd.

b) Azerbaycan Örneği

Açılmış olan davayla ilgili, kendileri için gerekli olan delillerin sunulması olanağı kalmayacağı veya zorlaşacağından kaygılanmaya (ihtiyat etmeye) esası olan kişiler, bu delillerin tespit edilmesini (toplanarak güvence altına alınmasını) mahkemeden isteyebilirler (HUMK.m.85/1). İleride açılacak davayla ilgili delil tespitleri kanunlarla öngörülmüş şekillerde, noter, konsolosluk veya noterlik işlemleri yapabilen diğer kişiler tarafından yapılır (HUMK.m.85/2). Görüldüğü gibi, vergi davası açılıncaya kadar, yükümlü veya vergi idaresi noter veya noterlik vazifeleri icra edebilen kurum veya kişilere başvurarak delil tespiti yaptırabilecektir.

C. İspat

1. Genel Olarak

Vergi hakimi bir uyuşmazlık hakkında hüküm kurarken metodolojik olarak sırasıyla iki aşamada zihinsel faaliyette bulunur. Önce maddi olayı araştırılıp tespit edilmekte, sonra bu olaya uyan kanun hükmü uygulanmaktadır. Olaya uygun kanun hükmünün bulunması bir yorum işlemidir. Hakim, tarafların ispat çabası ya da kendiliğinden araştırma ilkesi sonucu önce maddi olayı tespit etmekte, daha sonra bu olayın kapsamına giren kanun hükmünü uygulayarak bir karara varmaktadır. Bu süreç içinde temeldeki maddi olayın niteliğinin belirlenmesi, ispat faaliyetinin konusunu oluşturur[491].

Vergi Usul Kanunu'nun 3'ncü maddesinin B fıkrasına göre; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır (yorum ilişkisi). Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz (vergi hukukundaki deliller). İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan

[491] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s.200 vd.

veya olayın özelliğine göre normal ve mutat olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir (ispat yükü).

Dava konusu yapılan hakkın gerçekten var olup olmadığının anlaşılması, maddi hukukun o hakkın doğumunu veya sona ermesini kendisine bağladığı vakıaların doğru olup olmadığının tespit edilmesi sonucunda mümkün olur. İşte dava konusu hakkın ve buna karşı yapılan savunmanın dayandığı vakıaların var olup olmadıkları hakkında mahkemeye kanaat verilmesi işlemine ispat denir. Bir taraf, ancak dayandığı vakıaların doğru olduğunu veya karşı tarafın dayandığı vakıaların doğru olmadığını ispat ederek , davayı kazanır veya reddini sağlayabilir[492].

Vergi hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıkların medeni yargılama usullerine göre yargılanacağı Vergi Kanunu'nun 64'ncü maddesinde düzenlendiğini yukarıda açıklamıştık. Vergi Kanunu'nun açık bir şekilde atıf yapmasından dolayı medeni usul hukukunda geçerli ispat hukukuna ilişkin kuralların (ve ispat vasıtalarının) istisnasız olarak vergi davalarında da uygulanabileceğini söyleyebiliriz. Vergi Kanunu'nun 94'ncü maddesinde kanıtlama külfetine ilişkin, ispat hukukunun temel ilkelerinden olan – bir olaydan (vakıadan) kendi lehine haklar çıkaran taraf, o olayı (vakıayı) ispat etmelidir- ilkesine paralel hüküm getirmiştir. Buna göre; verginin yanlış hesaplandığını (tarh veya tahsil) ispat etme külfeti, yükümlünün iddiası halinde yükümlünün, vergi idaresinin iddia etmesi halinde ise vergi idaresindedir. Vergi Kanunu ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenen tüm delil çeşitleri vergi davalarında ispat vasıtası olabilir.

2. İspat Yükünün Paylaşımı

a) Türkiye Örneği

İspat yükü bazen yükümlüye, bazen de vergi dairesine yüklenmektedir.

---

[492] **Kuru-Arslan-Yılmaz**, s. 340.

aa) İspat Yükünün Yükümlüde Olduğu Haller

- Kişisel etkiye sahip mücbir sebebin varlığını ispat yükü yükümlüye aittir[493].
- Bir vergi muafiyeti ya da istisnasından yararlanması gerektiğini iddia eden yükümlü, yararlandırıcı işlemler bakımından durumunu ispatlamak durumundadır[494].
- Kanuni karinelerde ispat yükümlüye aittir. Peçeleme halleri kanunlarda özel olarak düzenlenmiş ise, aksi ispatlanabilir, yani bir adi kanuni karine söz konusu olduğundan, ispat yükü yer değiştirmekte ve yükümlüye geçmektedir[495].
- Kanuni ölçü uygulaması söz konusu olduğunda neden bu ölçünün altında kaldığını yükümlü ispat etmek durumundadır[496].
- Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında, mükellefler, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamazlarsa, ispatlanamayan kısım vergisi ödenmemiş kazanç olarak dönem matrahının taktirinde dikkate alınır (VUK.m30/7).
- Taktir komisyonlarının yaptığı değerlendirmeler adi karine niteliğinde olduğundan aksi yükümlü tarafından ispatlanabilir[497].

bb) İspat Yükünün İdarede Olduğu Haller

- Peçeleme hallerinde olayın gerçek niteliğinin ispatı ile vergi dairesi yükümlüdür[498].
- Yükümlü lehine kabul edilen karinelerin aksini vergi dairesinin ispat etmesi gerekmektedir[499].

---

[493] **Bulutolğlu,** s. 398-399; **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s 118.
[494] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s.202.
[495] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s.203.
[496] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s.203.
[497] **Bulutolğlu,** s. 377.
[498] **Öncel-Kumrulu-Çağan,** s. 27, 203.
[499] **Kaneti,** s. 55.

- İşini terk ettiğini süresi içinde bağlı bulunduğu vergi dairesine bildiren veri yükümlüsünün, faaliyetine son verdiğini ispatlaması gerekmez. Bu durumun aksinin iddia edilmesi halinde, iddiada bulunan vergi dairesince bunun ispatlanması gerekir[500].

Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin somut delillerle ortaya konulması gerektiğinden, salt varsayımlardan hareketle vergilendirmeye gidilmesi mümkün değildir[501].

b) Azerbaycan Örneği

Vergi Kanunu 94. maddesine göre, verginin yanlış hesaplandığını (tarh veya tahsil edildiğini) ispat etme külfeti[502], yükümlünün iddiası halinde yükümlünün, vergi idaresinin iddia etmesi halinde ise vergi idaresindedir. HUMK'nun 77'nci maddesi ispat yüküne ilişkin genel kuralı düzenlemiştir. Her bir taraf, kendi talep veya savunmalarının dayanağını oluşturan vakıayı ispat etmelidir. Herkes tarafından bilinen (hayatın olağan akışına uygun) vakıa ve durumlar çekişme konusu yapılamaz ve bunların ispatı gerekmez (HUMK.m.82/1). Taraflarla ve davayla ilgisi olan kesinleşmiş kararlar hakimi bağlar (HUMK.m.82/2). Bir dava sonucu verilerek kesinleşen mahkeme kararı ile belirlenmiş olan vakıaların, aynı kişilerin iştirak ettiği başka davalarda yeniden ispatı istenemez (HUMK.m.82/3). Heri iki taraf da, ispat yükünün kime düştüğünü gözetmeden, delil göstermişse, bu halde hakimin ispat yükünün hangi tarafa düştüğünü araştırmasına gerek yoktur (HUMK.m.81). Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 77'nci maddesinin ikinci fıkrasında, ispat yükünü düzenleyen genel kurala önemli bir istisna getirmiştir. Sözkonusu istisna hükmüne göre, devlet organlarının, yürütme vs. organların işlemlerinin hukuka aykırılığına ilişkin davalarda, hukuka aykırılığı dava konusu işlemin tesisine dayanak teşkil eden vakıalar ilgili idare tarafından ispat edilmelidir. Uygulamada vergi davalarının

---

[500] Dş. 3. D. 15.10.1986 gün ve E. 1986/554, K. 1986/2000, (**Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 420).
[501] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 420.
[502] İspatlama yükü, bir yükümlülük değil, sadece bir külfettir. İspattan kaçınma veya ispatlayamamanın her hangi bir hukuki yaptırımı yoktur. Bkz. **Kuru-Arslan-Yılmaz**, s. 342; **Esedov,** s. 141.

genellikle, vergi idaresinin hukuka aykırı işlem veya eylemlerinden kaynaklandığını ve bu işlem veya eylemlerin hukuka aykırılığının yükümlü tarafından ispat edilmesinin zorluğunu düşünürsek, ispat yükünün kanun tarafından vergi idaresine yüklenmesi, vergi ilişkisinin zayıf tarafı durumundaki yükümlünün hak ve menfaatlerinin korunmasında önemli bir koruma sağlandığını söylemek yanlış olmayacaktır. Vergi hukuku ilişkisinin niteliği gereği, vergi davalarının da bir tarafı her zaman vergi idaresi olacaktır. Vergi idaresi, yükümlüyle olan ilişkisinde işlem tesis etmek veya eylemde bulunmak suretiyle hareket edeceğinden (faaliyette bulunacağından), bu işlem veya eylemlerinin haklılığına dayanak oluşturan vakıaların kanunla vergi idaresine yüklenmiş olması nedeniyle ispat yükünün daima vergi idaresinde olacağı konusundaki yorum yanlış olmayacaktır. Ancak, yükümlü nezdinde olan delillerin celp edilmesinin istenmesi veya yükümlü tarafından dava açılırken veya sonradan sunulması ispat külfetinin yer değiştirmesine yol verilmemekle birlikte, ispat hukukunun gereği olduğu da unutulmamalıdır.

VI. YARGI KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI

A. Genel Açıklama

Vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli vergi mahkemelerinin verdikleri nihai kararlara karşı çeşitli başvuru yolları bulunmaktadır[503] Bu başvurulardan bazıları ilk derece mahkemesi kararının denetimi amacıyla bir üst yargı merciine, bazıları da kararı veren yargı organına yapılmaktadır. Yargı kararlarına karşı başvuru yolları, kanun yolları ve diğer başvuru yoları başlıkları altında toplanabilir[504]. Kanun yolları da iki kümede toplanır. Bunlarda biri "olağan yasa yolları", diğeri "olağanüstü yasa yolları"dır. Yasa yolları ile yanlış olarak verildiği ileri sürülen yargı kararlarının yeniden incelenmesi ve değiştirilmesi sağlanır.[505]

---

[503] Ayrıntılı bilgi için bkz. **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 229 vd; **Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no. 598 vd; **Kalabalık,** s. 345 vd; **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 510 vd; **Aksoy,** Yargı, s.196 vd.
[504] **Karakoç,** Vergi Hukuku, s. 421.
[505] **Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no. 598.

Azerbaycan'da vergi yargılama sürecinin üç aşamalı olarak gerçekleştiği hakkında yukarıda bilgi vermiştik. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda istinaf kanun yoluna yer verilerek, ilk derece mahkemelerin nihai ve bazı ara kararlarının yeniden yargılanarak hükme bağlanabileceği kurumsal olarak kabul edilmiştir. İstinaf mahkemesinin kararları ise Yüksek Mahkemede temyizen incelenmektedir. Kararların düzeltilmesi kanun yolu HUMK'nun 44'ncü Faslında düzenlemiştir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda kanun yollarının (itiraz veya temyiz kanun yolu gibi) terminolojik sınıflandırılması yapılmamış, tüm kanun yolları için "mahkeme kararlarından şikayet verilmesi" ifadesini kullanmıştır. Çalışmamızda iki kanun yollarına değinirken "istinaf" ve "temyiz" kanun yolları şeklinde ayrım yapılmasının yararlı olacağı kanısındayız.

B. Kanun Yolları

1. Olağan Kanun Yolları

a) İtiraz (İstinaf)

İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir. İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararlara karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde itiraz edilebilir. Tek hakimli mahkemede hüküm veren hakim, aynı davanın itiraz yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz. Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulamaz (İYUK.m.45).

İtiraz yoluna başvurulmuş olması, mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir (İYUK.m.52).

Yasada "itiraz" deyimi kullanılmasına karşın, bu bir temyiz yoludur (m.45/3). İtiraz üzerine bölge idare mahkemesinin bozma kararı vererek, dosyayı yeniden

karara bağlanmak üzere ilgili mahkemeye geri gönderme yetkisinin olmayışı, itiraz yolu ile temyiz yolu arasındaki en önemli farkı oluşturmaktadır[506].

Kelime anlamı olarak istinaf, yeniden başlama, ilk derece-alt derece hüküm mahkemesi kararları için bir üst mahkemeye başvurmak demektir[507].

Türkiye'de İstinaf Mahkemeleri bir dönem adli yargılama sürecinde kullanılmış ve 08.04.1924 tarihli ve 469 sayılı Kanunun 9'ncü maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır[508].

İstinaf da bir kanun yoludur. Ancak temyizden farklı bir takım özellikler göstermektedir. Bu ayırımın iyi yapılması istinaf mahkemelerinin işlevlerinin anlaşılması bakımından önemlidir. İstinaf, alt mahkemelerce verilen kararların esas itibari ile yüksek bir mercide, yeniden incelenmesi (yeni baştan görüşülmesi) olanağını sağlar. Dolaysıyla istinaf, birinci derecede incelenerek hükme bağlanmış bir davanın fiili ve hukuki yönlerinin daha yüksek bir mahkemede, bir defa daha incelenmesini mümkün kılan olağan bir kanun yoludur[509]. Temyiz aşamasında ise, temyiz mercii delilleri tekrar değerlendirip maddi olay üzerinde durmaz. Bir başka değişle temyiz mercii, uyuşmazlığın esası üzerinde değil, temyiz edilen yargı kararının doğruluğu ve yerindeliği üzerinde durarak, alt mercii kararlarında hukuki hata olup olmadığını araştırır ve hukuka aykırılık bulursa kararı ortadan kaldırmakla yetinir. Bozmadan sonra işin esasına geçilerek karar verilmesi temyiz başvurusunda söz konusu değildir [510].

Azerbaycan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda istinaf müessesesi toplam 44 kanun maddesi olarak düzenlenmiştir. Anılan kanunun 357'nci maddesine göre, "ilk derece mahkemesi tarafından verilmiş, icraya konulmak için

---

[506] **Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no. 737.
[507] **Çelikkaya-Çeliktaş,** s.16-169.
[508] Türkiye'de adli yargıda istinaf kurumu ile ilgi görüşler için bkz. **Kuru,** İstinaf, s. 548-570; **Kuru,** Usul C.I, s. 66 vd; **Yıldırım,** s.1 vd; **Yılmaz,** s. 47 vd; Ceza yargılamasında istinaf için bkz. **Yenisey,** s. 1 vd; **Kunter,** s. 955-959; **Erem,** s. 553-555; İdari yargıda istinaf için bkz. **Çelikkaya-Çeliktaş,** s.161-169.
[509] **Yenisey,** s. 8; **Çelikkaya-Çeliktaş,** s.162.
[510] **Çelikkaya-Çeliktaş,** s.162-163.

kesinleşmemiş[511], esasa ve usule[512] ilişkin nihai kararlara karşı, bu kanunla öngörülen istisnalar dışında, taraflar, üçüncü kişiler, özel yargılama usullerine tabi davalarda dilekçeciler ve ilgili kişiler istinaf şikayetinde bulunabilirler. Bu hakka, dava katılmamış veya katılamamış, ancak verilen karardan hak ve yükümlülükleri etkilenmiş olması şartıyla, diğer kişiler de sahiptir."

Mahkeme kararlarında istinaf şikayeti verilmesi, kesinleşmemiş mahkeme kararlarına yeniden bakılmasına olanak sağlamaktadır. İlk derece mahkeme kararlarına istinaf mahkemesi tarafından yeniden bakılması, davada iştirak eden kişilerin dolaysıyla yükümlünün, hak ve kanuni menfaatlerinin korunmasında önem arz etmekle birlikte aslında artık verilmiş, ancak kesinleşmemiş mahkeme kararlarının mümkün olan en kısa sürede incelenmesi usulüdür[513]. İstinaf şikayetinin konusunu, ilk derece mahkemelerinin esasa ve usule ilişkin kesinleşmemiş tüm kararlarıdır. Kanun bu duruma iki istisna getirmiştir. Şöyle ki, 359'ncu maddede, dava değeri, emsal mali birimin (5500 Manat) 100 misline kadar olan davalara ve kanunlarda öngörülmüş temyiz edilemeyen nihai kararlara karşı istinaf şikayeti yoluna gidilemez. Dolaysıyla dava değeri 550.000 Manattan fazla olan ve konusu ne olursa olsun iktisat mahkemesinin, vergi uyuşmazlılarına ilişkin tüm kararlarına karşı istinaf yoluna gidilebilir. Vergi uyuşmazlıkları bakımından istinaf merci İstinaf İktisat Mahkemesidir (HUMK.m.358/1). HUMK'nun 360'ncı maddesine göre, mahkeme kararının tefhim veya tebliğinden itibaren bir ay içinde istinaf yoluna gidilebilir. Mücbir sebeplerin varlığı durumunda, mücbir sebebin ispat şartıyla süre yeniden işlemeye başlar. İstinaf dilekçesi kararı veren ilke derece mahkemesine verilir (HUMK.m.362). İstinaf dilekçesine eksiklikler olması, istinaf harcının eksik veya hiç yatırılmamış olması, istinaf şikayetinin süresinde yapılamaması, istinaf şikayetinden vazgeçilmesi durumlarında istinaf şikayetinin reddi konusunda karar verilir. Bu karara karşı da istinaf yolu açıktır. İstinaf dilekçesi ve istinaf harcına ilişkin eksikler süresi içinde giderilebilir (HUMK.m.363). İlk derece mahkemesi, istinaf dilekçesini, istinaf şikayetinin kanun 361'nci maddesindeki istinaf

[511] HUMK'nun kabu ettiği sisteme göre, bazı istisnalar dışında, mahkeme kararlarının icraya konulabilmesi için kesinleşmesi gerekir (m.233).
[512] Kanunda terminolojik olarak ara kararı (karardad) deyimi kullanılmasına rağmen, bunu ifadeni usule ilişkin nihai kararlar şeklinde anlamak gerekir
[513] **Esedov**, s. 648.

dilekçesinin şekil kurallarına ve 363'ncü maddesine uygun olup olmadığını inceledikten sonra, tüm dava dosyası ile birlikte 7 gün içinde İstinaf İktisat Mahkemesine gönderir (HUMK.m.364). İstinaf yargılaması, bu kanunun 41'nci faslında ve niteliğine aykırı düşmedikçe kanunun diğer hükümlerine göre yapılır (HUMK.m.364). İstinaf şikayetini ve dava dosyasını alan İstinaf İktisat Mahkemesi istinaf yargılamasının mümkünlüğünü inceler. Burada maksat, 359, 361 ve 361'ncü maddelerde öngörülen usul kurallarının yerine getirilip getirilmediğinin re'sen araştırılmasıdır. İlke inceleme yapıldıktan sonra, İstinaf Mahkemesi istinaf yargılamasının yapılacağı veya yapılamayacağı yönünde karar verir. İstinaf yargılamasının reddine ilişkin karara karşı Yüksek Mahkemeye temyiz yoluna gidilebilir (HUMK.m.366). İstinaf mahkemesi, istinaf yargılamasının yapılacağına ilişkin karar verilirse, istinaf şikayeti dilekçesini ve dilekçeye ekli belgelerin bir örneğini davanın karşı tarafına tebliğ eder. İstinaf şikayeti dilekçesini ve dilekçeye ekli belgeleri alan taraf (davada iştirak edenler), tebellüğ tarihinden itibaren 20 gün içinde, istinaf şikayetine kendi itiraz ve cevaplarını gönderebilirler. İtiraz ve cevap layihasına, ilk derece mahkemesine sunulmama nedenleri belirtilmekle, başka belgeler de eklenebilir (HUMK.m.367). İstinaf şikayeti kabul edilirse, yani istinaf yargılaması yapılacağına ilişkin karar verilirse, mahkeme duruşma günü tayin ederek, yargılama için gerekli tedbirleri görür. İstinaf mahkemesi, davaya istinaf şikayetinin mahkemeye geldiği tarihten itibaren iki ay içinde bakmalıdır (HUMK.m.368). istinaf şikayetinde bulunan kişilerin, şikayetlerinden vazgeçmesi halinde, ilk derece mahkemesinin kararı kesinleşir. İstinaf şikayetinde bulunanlar, istinaf mahkemesinin son kararına kadar istinaf şikayetlerinden vazgeçebilirler. Ancak, istinaf mahkemesi, şikayetten vazgeçilmesine rağmen, karşı tarafın istemi üzerine istinaf incelemesinin esastan görülmesine karar verebilir (HUMK.m.369). Davacı istinaf yargılaması aşamasında davadan vazgeçebilir. Ayrıca taraflar istinaf mahkemesinde, sulh olabilirler (HUMK.m.370). Davada iştirak eden kişiler, istinaf mahkemesine yeni deliller sunabilirler. İstinaf mahkemesi, sunan tarafın yeni delilleri, bu delilleri sunmada geç kalındığı, yargılamayı geciktirme kastıyla veya delil sunma külfetininin savsatıldığı gerekçesiyle reddedebilir (HUMK.m.371).

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hakimlere, davanın adil bir şekilde sonuçlandırılması için çekişmeli yargılama ilkelerinin gereklerinin yerine getirmek yükümlülüğü ile birlikte, davanın vakıalarının ispatı için sunulan delillerin serbestçe değerlendirme yetkisi de vermiştir. İşte bu yetki çerçevesinde, vakıaların ispatına yarayan ve taraflarca sunulan delillerin taktir edilmesi, netice itibariyle aleyhine hüküm kurulan tarafın mahkeme kararıyla (tatmin olmayarak) razılaşmayarak, delillerin yeniden taktirini bir üst mahkemeden istemesine yol açmaktadır. Sunulan yeni delilleri kabul etmek, mahkemenin yükümlülüğü değil, onun yetkisidir. Kanun yeni delillerin kabul edilmeme nedenlerini, delillerin sunulmasının geciktirilmesi, geciktirmenin istinaf yargılamasını aksatmak kastıyla veya delil sunma külfetini savsatma olarak belirlemiştir. Yeni delillerle, yeni vakıaların ortaya çıkması farklıdır. Delillerin yeniliyi, onların ilk derece mahkemesinin kararından sonra ortaya çıkmasından veya çıkarılmasıdan değil, onların tekraren istinaf mahkemesine sunulmasıyla ilgilidir[514].

İstinaf mahkemesi, tam yetkili mahkeme olarak, dosyada olan ve sonradan usulüne uygun olarak sunulmuş delillere göre davaya bakar. İstinaf mahkemesi, ilk derece mahkemesinin nihai kararlarını sadece, hukukilik ve yerindelik bakımından incelemez, aynı zamanda davayı yeniden esasına geçerek karara bağlar (HUMK.m.372). Duruşma açılarak, hangi dosyaya kimin şikayeti üzerine ve hangi mahkeme kararına bakıldığı ilan edilir. Bundan sonra duruşmaya katılanların (tarafların veya vekillerinin) kimlikleri tespit edilir (HUMK.m.373). Mahkeme heyeti ilan edilir ve tarafların reddi hakim isteyebilecekleri ve hakimin reddinin usul ve esasları açıklanır (HUMK.m.374). Heyet başkanı (hakim) davada iştirak edenlere usul hukukuna ilişkin hak ve yükümlülüklerini izah eder (HUMK.m.375). Yargılamaya, başkan veya hakimlerden birinin dosyaya ilişkin açılamasıyla başlanır. Konuşmacı hakim (başkan), vakıalar, ilk derece mahkemesinin kararının içeriğini, istinaf şikayetinin delillerini ve istinaf şikayetine karşı olan itirazları, mahkemeye sunulmuş yeni delillerin neler olduğunu izah eder (HUMK.m.378). Bundan sonra, mahkeme duruşmada hazır bulunan davada iştirak eden kişilerin veya kanuni veya iradi temsilcilerini dinler. İlk olarak istinaf şikayetinde bulunan taraf açıklamalarda

[514] **Esedov**, s. 665-666.

bulunur. Her iki tarafın da istinaf şikayetinde bulunması durumunda ilk olarak davacı dinlenir (HUMK.m.379). Taraflarının açıklamalarını dinledikten sonra, mahkeme delillerin tetkikine geçer. Taraflar, ilave tanıkların dinlenmesini ve ilk derece mahkemesi tarafından reddedilen delillerin değerlendirilmesini talep edebilirler. Dosyada mevcut ve sonradan usulüne uygun olarak sunulan deliller incelendikten sonra, hakim taraflara ilave deliller sunmak isteyip istemediklerini sorar. Ancak ilave delillerin sunulması istemi yargılamayı aksatmaya yönelik olmamalıdır (HUMK.m.380). Dosyaya yeni delillerin sunulması halinde, mahkeme yeni deliller hakkında konuşmak veya karşılıklı olarak sorular yöneltmek için taraflara söz verebilir (HUMK.m.381). Tarafların son konuşmaları bittikten sonra mahkeme heyeti (hakim) karar için müşavere odasına gider. Müşavereden sonra, verilen karar, duruşma salonunda tefhim edilir (HUMK.m.382). HUMK'nun 384'cü maddesinde istinaf mahkemesinin istinaf şikayeti sonucu verebileceği kararları saymıştır. Buna göre, istinaf mahkemesi;

- İlk derece mahkemesinin nihai kararını hukuka uygun bularak onanmasına karar verebilir.
- İlk derece mahkemesinin nihai kararının tamamen veya kısmen iptaline ve ilk derece mahkemesinde ispat edilmiş vakıalar ve ya ilave delillere göre yeniden karar verebilir.
- İlk derece mahkemesinin nihai kararını değiştirebilir.
- İlk derece mahkemesinin nihai tamamen veya kısmen iptal ederek davanın açılmamış sayılmasına veya davanın esası hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verebilir.

HUMK'nun 385'nci maddesinde ilk derece mahkemelerinin esas ve usule ilişkin nihai kararlarına karşı istinaf kanun yolu (madde hükmü ifadesiyle " mahkeme kararlarının iptal edilmesi için esaslar), başka bir değişle yeniden istinaf mahkemesinde yargılanma sebepleri aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

- Maddi veya usul hukuku normlarının ihlali veya doğru uygulanmaması.

- Karar için önemli maddi vakıaların açığa kavuşturulmamış olması.
- İlk derece mahkemesi tarafından tespit edilmiş, ancak davanın sonuçlandırılması için önemli vakıaların ispatlanmamış olması.
- İlk derece mahkemesi kararının hüküm fıkrasının, dosya içeriği ile çelişkili olması.
- İlk derece mahkemesinin nihai kararları, maddi ve usul hukukuna uygun ve esası itibariyle doğru olan kararları, sırf (yalnız) formalite mülahazalara göre iptal edilemez.

Maddi hukuk normlarına aykırılık veya maddi hukuk normlarının doğru uygulanmaması nedeniyle ilk derece mahkemesinin kararına karşı istinaf şikayetine ilişkin olara kanun 386'ncı maddesinde bir karine getirmiştir. Sözkonusu kanuni karineye göre, hakimin (ilk derece mahkemesinin), hukuku uygulamasında yol verdiği yanlışlıklar, uygulaması gereken kanun veya diğer genel düzenleyici işlemlerin uygulanmamsı ya da kanunun yanlış yorumlaması durumlarında maddi hukuk normlarına aykırılık veya maddi hukuk normlarının doğru uygulanmamasından bahsedilebilir.

HUMK'nun 387'nci maddesinde hangi hallerde, usul hukukuna ilişkin normlara aykırılık veya doğru tatbik edilmemesi neticesinde ilk derece mahkemesi kararlarına karşı istinaf kanun yoluna gidilebileceği düzenlemiştir. Anılan maddenin 1'nci fıkrasında göre; mahkemenin nihai kararının esastan sakatlanmasına (doğru olmayan karar verilmesi) sebebiyet vermesi durumunda, usul hukuku normlarına aykırılık veya doğru uygulanmaması, istinaf sebebidir. Maddenin 2'nci fıkrasında ise, ilk derece mahkemelerinin kararları, istinaf şikayeti nedenlerine bakılmaksızın aşağıda sayılan durumların varlığı halinde mutlak olarak iptal edilir:

- Davaya bakması yasak olan hakimin davaya bakması.
- Davaya, davada iştirak eden kişilerden herhangi birine mahkeme duruşma günü ve yeri hakkında usulüne uygun olarak davetiye çıkarılmamasına rağmen bakılması.

- Yargılamanın dili hakkındaki usule uyulmamsı[515].
- Mahkeme, davada iştirak etmeye celp edilmemiş kişiler haklarının ihlali ile neticelenmiş ve onların hak ve yükümlülüklerini etkileyen konularda da karar vermişse.
- Karar, kararda adı geçen hakim (hakimler) tarafından imzalanmamışsa.
- Karar davaya bakan hakim tarafından verilmemişse.
- Dava dosyasında duruşma tutanağı yoksa veya imzalanmamışsa.

HUMK'nun 392'nci maddesinde istinaf mahkemesinin kararında bulunması (gösterilmesi) gereken hususlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- Kararın verildiği tarih ve yeri.
- Hükmü veren mahkeme ile, hakim (hakimlerin) ve zabıt katiplerinin adı ve soyadı.
- İstinaf şikayetinde bulunanın adı, soyadı (unvanı).
- Şikayet edilen ilk derece mahkeme kararının, istinaf şikayetinin (dilekçesinin), sunulan delillerin, istinaf yargılamasında (davasında) iştirak eden kişilerin açıklamalarının kısa özeti.
- Gerekçeler ve hukuki nedenler.
- İstinaf şikayeti üzere gelinen sonuçlar (karar).

İstinaf mahkemesinin kararlarının (ilamın) icraya koyulabilmesi için kesinleşmesi şart değildir (HUMK.m.393). Ancak bu hüküm, istinaf mahkemesinin kararına karşı Yüksek Mahkemeye temyiz yoluna gidilmesi hakkını ortadan kaldırmaz.

İstinaf mahkemesinin kararları verildiği andan kesinleşerek, aşağıdaki niteliklere sahip olurlar[516].

---

[515] Resmi dili (Azerbaycan Türkçesi) bilmeyen kişilere tercüman temin edilmemesi.
[516] Bkz. **Esedov**, s. 685.

- Maddi anlamda kesin hüküm (aynı taraflar arasında, aynı dava konusunda, aynı dava sebebine dayanarak dava açılamaz).
- Kesin delil (hükme bağlanmış vakıa ve hukuki ilişkinin başka bir davaya bakılırken mahkemeler tarafından çekişme konusu yapılamayacağı).
- İcra kabiliyeti (icraya konulabilmesi için kesinleşmesi gerekmez).
- Mecburilik (karar tüm gerçek ve tüzel kişilerle, resmi kurum ve kuruluşların bağlar).

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ayrıca, davada iştirak eden kişilerin, ilk derece mahkemelerin ara kararlarına karşı iki değişik durumda, istinaf kanun yoluna gidilebileceğini düzenlemiştir. İstinaf şikayeti nedenlerinden ilki, kanunda açıkça gösterilen durumlardan kaynaklanmakta, ikincisi ise ara kararın bir sonraki usul işlemlerini engellemesi nedeniyle, şikayettir. Kanun başka hallerde ara kararlarına karşı bağımsız olarak istinaf yoluna gidilemeyeceğini, ara kararlarına ilişkin hukuka aykırılık şikayetlerinin, esas ilişkin istinaf şikayetlerine dahil edilebileceğini benimsemiştir (HUMK.m.395). Ara kararlarından istinaf şikayetinin, ara kararının tebliği veya tefhiminden itibaren 10 gün içinde yapılması gerekmektedir. Dilekçelerin ilk derece mahkemesine verilmesi gerekir (HUMK.m.396). İstinaf şikayetine, mahkemelerin nihai kararlarına karşı istinaf incelemesi için öngörülmüş usul ve esaslarda, şikayetin mahkemeye dahil olduğu tarihinden itibaren 20 gün içinde bakılır (HUMK.m.397). İstinaf mahkemesi istinaf şikayeti reddedebilir veya ara kararını tam veya kısmen iptal veya düzeltebilir. İstinaf mahkemesinin verdiği kararlar ilk derece mahkemesini bağlar (HUMK.m.398, 399).

b) Temyiz

Vergi mahkemesinin kurul halinde verdiği nihai kararları aleyhine, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde Danıştay'a temyiz talebinde bulunulabilir (İYUK.m.46).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49/1.maddesinde temyiz sebepleri üç grup altında toplanmıştır[517]. Buna göre:

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmiş olması,
- Usul hükümlerine uyulmamış olması, temyiz sebepleridir.

Temyiz istemleri Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır. Temyiz dilekçelerinin 3'üncü madde esaslarına göre düzenlenmesi gereklidir, düzenlenmemiş ise eksikliklerin on beş gün içinde tamamlatılması hususu, kararı veren Danıştay veya mahkemece ilgiliye tebliğ olunur. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya mahkemece karar verilir (İYUK48/1).

Vergi daireleri Maliye Bakanlığının, il özel idareleri ile belediyeler de valilerin olurunu almadan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yoluna gidemezler. Uygulamada Maliye Bakanlığı, olur yetkisini, belli limitleri geçmemek şartıyla, defterdarlıklara devretmektedir. Bu sınırları geçmeyen davalarda, defterdarlıklar Danıştay'da doğrudan temyiz başvurusunda bulunmaktadırlar (VUK.m.377).

Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren mahkemeye, Danıştay'a veya 4' üncü maddede belirtilen mercilere (veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir) verilir ve kararı veren mahkeme veya Danıştay'ca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer (İYUK.m.48).

---

[517] Temyiz kanun yolu ile ilgili geniş bilgi için bkz. **Karakoç,** Vergi Yargılaması, s. 232 vd; **Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no. 601 vd; **Aksoy,** Yargı, s. 198-199; **Sönmez-Ayaz,** s. **Kızılot,** Vergi İhtilafları, s. 546 vd; **Özbalcı,** Usul, s. 948 vd.

Kararı veren Danıştay veya mahkeme, cevap dilekçesi verildikten veya cevap süresi geçtikten sonra dosyayı dizi listesine bağlı olarak, Danıştay'a veya kurula gönderir.

Yürütmenin durdurulması isteği bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren mahkemece Danıştay Başkanlığına, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda, görevli dairece konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna gönderilir. Danıştay'da görevli daire veya kurul tarafından yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verildikten sonra tebligat bu daire veya kurulca yapılarak dosya tekemmül ettirilir.

Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; mahkeme veya Danıştay daire başkanı tarafından verilecek on beş günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir. Temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapılması halinde de kararı veren mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, temyiz isteminin reddine karar verir. Mahkemenin veya Danıştay dairesinin bu kararları ile bu maddenin 2'nci fıkrasında belirtilen temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.

Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin ödenmemiş olduğu, dilekçenin eksiklikler içerdiği ve temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapıldığı hususlarının dosyanın gönderildiği Danıştay'ın ilgili dairesi ve kurulunca saptanması hallerinde de 2 ve 6'ncı fıkralarda sözü edilen kararlar daire ve kurulca verilir (İYUK.m. 48).

Temyiz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu karar verilebilir (İYUK.m. 52).

Temyizde duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay'ın kararına bağlıdır. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir. Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay:

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerine uyulmamış olunması, sebeplerinden dolayı incelenen kararı "bozar".
- Temyiz incelenmesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise kararın "düzeltilerek onanmasına" karar verilir.
- Yukarıdaki haller dışında mahkeme kararını "bütünüyle onar".

Kararın bozulması halinde dosya, Danıştay'ca kararı veren mahkemeye gönderilir. Mahkeme, dosyayı diğer öncelikli işlere nazaran daha öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir. Mahkeme bozmaya uymayarak eski kararında ısrar edebilir. Israr kararının ilgili tarafından temyizi halinde, dava, konusuna göre Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca incelenir. Danıştay'ın ilgili dava dairesinin kararı uygun görülürse mahkemenin kararı bozulur; aksi halde onanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları kararlarına uyulması zorunludur. Kararların kısmen onaylanması ve kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilmelidir.

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların temyizen incelenmesinde de bu maddenin 4'üncü fıkrası (ısrar kararı) hariç diğer fıkraları kıyasen uygulanır (İYUK.m.49).

Hukuk Usulü Muhakemeler 402'nci maddesine göre, " İstinaf Mahkemesi, İktisat İstinaf Mahkemesi ve Nahçivan Özerk Cumhuriyeti Yüksek Mahkemesinin kararlarına (ara kararlarına) karşı temyiz yoluna gidilebilir. Temyiz kanun yolu, verildiği anda kesinleşmiş[518] istinaf mahkemesi kararlarının hukuka uygunluğunun denetlenmesine olanak tanımaktadır. İstinaf mahkemesinden farklı olarak, temyiz mercii davayı esastan incelemez. Ancak, ilk derece ve/veya istinaf mahkemesinin nihai kararlarının temyizen tetkiki sonucu ortaya çıkan kararın, bu mahkemelerin vermiş oldukları nihai kararların, hukuki geçerliliğini doğrundan etkileme özelliğini de unutmamak gerekir[519].

İstinaf mahkemesi tarafından verilmiş, icraya konulmak için kesinleşmiş[520], esasa ve usule[521] ilişkin nihai kararlara ve ara kararları karışı, taraflar, üçüncü kişiler, özel yargılama usullerine tabi davalarda dilekçeciler ve ilgili kişiler temyiz şikayetinde bulunabilirler. Yüksek Mahkeme Başkanı, davaya katılmamış veya katılamamış, ancak verilen karardan hak ve yükümlülükleri etkilenmiş kişilerin başvurusu üzerine, bu kişilerin yararına temyiz yoluna gidebilir. Savcı bulunan davalarda, savcı kararı temyiz edebilir (HUMK.m.403). Vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalarda, İstinaf İktisat Mahkemesi kararlarına karşı temyiz mercii Yüksek Mahkemenin İktisadi Çekişmelere Dair Dava Dairesidir (HUMK.m.404). Temyiz şikayeti, istinaf mahkemesinin karar veya ara kararının tebliğ veya tefhiminden itibaren 3 ay içinde verilebilir. Kararın tebellüğ tarihi bu süreden sayılmaz (HUMK.m.405). Temyiz şikayeti (dilekçesi), yazılı olarak istinaf mahkemesine verilir. İstinaf mahkemesi, temyiz şikayetinin HUMK'nun 407-409'ncu[522] maddelerine uygun olup olmadığını inceler. Temyiz şikayetinin anılan maddelerdeki usul ve esaslara uygun olduğunu saptayan istinaf mahkemesi dava dosyasını Yüksek Mahkeme'ye gönderir. Temyiz şikayetinin yanlışlıkla, Yüksek

---

[518] Kesinleşme ifadesi, bu kararlara karşı temyiz yoluna gidilemeyeceği şeklinde anlaşılmamalıdır. Kesinleşmeden kasıt, kararın verildiği andan itibaren icraya konulabilirliğidir. Maddi ve şekli anlamda kesin hüküm hakkında geniş bilgi için bkz. **Kuru-Arslan-Yılmaz,** 618 vd.

[519] **Esedov,** s. 691-692.

[520] HUMK'nun kabu ettiği sisteme göre, bazı istisnalar dışında, mahkeme kararlarının icraya konulabilmesi için kesinleşmesi gerekir (m.233).

[521] Kanunda terminolojik olarak ara kararı (karardad) deyimi kullanılıştır.

[522] HUMK'nun 407, 408 ve 409'ncu maddeleri temyiz başvurusunun şekil şartlarına ilişkindir.

Mahkeme'ye verilmesi durumunda şikayet reddedilemez, şikayet başvurusu ilgili istinaf mahkemesine 407-409'ncu maddelere uygunluğun tespiti için gönderilir (HUMK.m.406). Temyiz şikayetinde bulunan, temyiz incelemesi sonuçlanıncaya kadar temyizden feragat edebilir. Temyiz mahkemesi, temyizden feragat edilmesine rağmen, incelemeye devam edilmesine karar verebilir. Temyiz şikayetinde bulunandan başka, davada iştirak eden kişilerin de temyiz şikayeti yoksa ve mahkeme temyiz şikayetinden vazgeçmeni talebini uygun görürse, karar verilmesine yer olmadığı ilişkin karar vererek incelemeye son verilir (HUMK.m.410). Temyiz dilekçesi karşı tarafa tebliğ edilir denilmesine rağmen, ikinci fıkrada, davada iştirak eden kişilerin tebliğ tarihinden itibaren 20 gün içinde itiraz veya cevaplarını sunabilecekleri düzenlemiştir (HUMK.m.412).

Temyiz mahkemesi (Yüksek Mahkeme) aşağıdaki hususların varlığı halinde, ve davada iştirak eden kişilerin talebi üzerine , istinaf mahkemesinin karar veya ara kararının ve ilk derece mahkemesinin bu kişilerle (tehiri icra talebinde bulunanlar) ilgili karar veya ara kararlarının icrasının, temyiz incelenmesi bitinceye kadar durdurulmasına karar verebilir (tehiri icra kararı)[523]:

- Davada iştirak edenler, çok çocuklu aileye sahipse
- Davada iştirak eden kişiler, çalışma gücünü kaybedilmesi, aileye bakmakla mükellefin ölmesi, hastalık, sakatlık sonucu, ağır ekonomik sıkıntıya maruz kalmışlarsa
- Davada iştirak eden kişiler, yaşadıkları konutlarını kaybetmiş ve başka da konutları yoksa (HUMK.m.413).

Temyiz şikayetine, temyiz şikayetinin mahkemeye geldiği tarikten itibaren 2 ay içinde bakılması gerekir. Temyiz duruşmalı olarak yapılır. Duruşma yeri ve tarihi önceden davada iştirak edenle bildirilir (HUMK.m.414,415). Temyiz mahkemesi, istinaf mahkemesi tarafından maddi ve usul hukuku normlarının uygulanmasının doğruluğunu inceler (HUMK.m.415)[524].

---

[523] Kanun maddesinde "ertelenme veya tehir" değil, "durdurma" ifadesi kullanılmıştır.
[524] İstinaf ve temyiz kanun yolu arasındaki farklılıklar hakkında bkz. **Çelikkaya-Çeliktaş,** s.162.

HUMK'nun 418'inci maddesindeki temyiz sebeplerini, aşağıdaki ana başlıklar halinde toplayabiliriz:

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmiş olması,
- Usul hükümlerine uyulmamış olması, temyiz sebepleridir.

HUMK'nun 417'nci maddesine göre temyiz mahkemesi (Yüksek Mahkemenin görevli dairesi);

- İstinaf mahkemesinin nihai kararını hukuka uygun bularak tamamen onanmasına;
- İstinaf mahkemesinin nihai kararının düzeltilerek onanmasına;
- İstinaf mahkemesinin nihai kararını tamamen veya kısmen bozarak yeniden yargılanmak üzere istinaf mahkemesine gönderilmesine;
- İstinaf mahkemesinin nihai kararını, kanunun öngördüğü durumlarda, tamamen veya kısmen iptal ederek davanın açılmamış sayılmasına veya davanın esası hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verebilir.

Temyiz mahkemesinin kararı, uyuşmazlığı yeniden yargılayan mahkemeyi bağlar. İstinaf mahkemesi, bozma nedenlerine uymakla yükümlüdür, direnme kararı veremez (HUMK.m.420).

c) Kararın Düzeltilmesi

Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde taraflarca;

- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
- Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması, hallerinde kararın düzeltilmesi istenebilir (İYUK.m.54)[525].

Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları ile bölge idare mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağlıdırlar. Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hakimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar (İYUK.m54/3).

Yüksek Mahkeme'nin Hukuk ve İktisat Dava Daireleri ve Hukuk ve İktisat Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen 2 ay içinde, Yüksek Mahkeme Başkanı (davaya katılmamış veya katılamamış, ancak verilen karardan hak ve yükümlülükleri etkilenmiş kişilerin başvurusu üzerine, bu kişilerin yararına), davada iştirak eden kişiler (avukat vasıtasıyla)[526], Başsavcı (kamu adına savcının dava açtığı durumlarda) karar düzeltme isteminde talebinde bulunabilirler (HUMK.m.422,423).

Karar düzeltme sebepleri HUMK'nun 424'ncü maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

- Anayasa Mahkeme tarafından verilen kararla, anayasaya aykırılığı sabit olan, hukuk normunun, temyiz mahkemesinin kararının dayanağını oluşturması,

---

[525] " Kararın düzeltilmesi yolu, Türk hukukunun geliştirdiği ve Türk hukukuna özgü bir yasa yoludur."**Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no. 627.

[526] Kanun davada iştirak eden kişilerin, yalnız avukat vasıtasıyla karar düzeltme isteminde bulunabileceğini emretmiştir.

- Davaya katılmamış veya katılamamış kişilerin, verilen kararla hak ve yükümlülükleri etkilenmiş olması
- Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- Kararda istinat edilen gerekçelerin esaslı olması, hallerinde kararın düzeltilmesi istenebilir.

Karar düzeltme mercii Hukuk ve İktisat Daireleri Genel Kuruludur. Karar düzeltme istemi üzerine Genel Kurul;

- Temyiz mahkemesinin kararının düzeltilmesine yer olmadığına (yani karar düzeltme istemini esastan reddedilmesine) veya

Karar düzeltme istemini esastan kabul ederek;

- Temyiz mahkemesinin kararının düzeltilmesine,
- Temyiz mahkemesinin kararını ve bu karara bağlı olarak istinaf mahkemesinin kararını, tamamen veya kısmen bozarak, davanın yeniden yargılanmak üzere istinaf mahkemesine gönderilmesine;
- Temyiz mahkemesinin kararını, kanunun öngördüğü durumlarda, tamamen veya kısmen iptal ederek davanın açılmamış sayılmasına veya davanın esası hakkında karar verilmesine yer olmadığına;
- Temyzi mahkemesinin kararını, tamamen iptal ederek istinaf mahkemesinin kararının onanmasına karar verebilir (HUMK.m.429).

2. Olağanüstü Kanun Yolları

a) Kanun Yararına Bozma

Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir

sonucu ifade edenler[527], ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir[528]. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı[529], daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır (İYUK.m.51).

b) Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, bazı ağır yargılama hatalarından ve noksanlarından dolayı, maddi anlamda kesin hükmün bertaraf edilmesini ve daha önce kesin hükme bağlanmış olan bir dava hakkında yeniden yargılama ve inceleme yapılmasını sağlayan fevkalade bir kanun yoludur[530].

Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

- Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

---

[527] "...temyiz sebepleri arasında sayılan "hukuka aykırılık" kanun yararına bozmada tek sebep olarak kabul edilmiştir. Bu durumda, yargılamada usul hükümlerine riayet edilmemiş olması, ancak hukuka aykırı bir sonucun karar haline gelmesinde, kanun yararına bozma sebebidir. Yoksa mücerret usul hükümlerine uyulmamış olması tek başına kanun yararına bozma sebebi değildir." Dş. 4.D.11.06.1985 gün ve E.1985/2514, K.1985/1711,(R.G, 03.08.1985 gün, 18831sayı).

[528] "Kanun yararına temyiz", **Gözübüyük,** Yönetsel Yargı, no. 626; **Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no. 738.

[529] Azerbaycan örneğinde "kanun yararına bozma" kurum olarak düzenlenmekle birlikte benzer durum için karar düzeltme alt başlığına bakınız.

[530] **Kuru-Arslan-Yılmaz,** s. 643.

- Bilirkişinin kasıtla gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması; sebebiyle yargılamanın yenilenmesi istenebilir.[531]

Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır. Yargılamanın yenilenmesi süresi, son bentte yazılı sebep için on yıl, diğer sebepler için altmış gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır (İYUK.m.53).

Mahkemelerin kesinleşmiş kararları hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir (HUMK.m.432/1).

- Tanıkların, bilirkişinin ve tercümanın kasıtla gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun kesinleşmiş mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- Karara esas olarak alınan belgenin veya maddi delilin, sahteliğine kesinleşmiş mahkeme kararıyla hükmedilmiş olması,
- Karar verildikten sonra, yargılama esasına bilinmeyen ve davanın esasına etkili önemli belge ve bililerin ortaya çıkması,

---

[531] Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kesinleşmiş kararı ile tespit edilmiş olması maddeye eklenmiştir. Bu fıkra için başvuru süresi, bir yıldır. **Gözübüyük,** Yönetim Hukuku, no. 748.

- Yargılanmanın yenilenmesi istenen davada, tarafların, davada iştirak eden kişilerin veya hakimin bu yargılama ile ilgili suç işlediklerinin kesinleşmiş mahkeme kararıyla sabit olması,
- Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün veya sair organın kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması (HUMK.m.432/2).

Yargılamanın yenilenmesinde görevli mercii, Hukuk ve İktisat Daireleri Genel Kuruludur (HUMK.m.433). Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 432'nci maddesinin ikinci fıkrasındaki hallerin ortaya çıkmasından itibaren 1 ay içinde, davada iştirak eden kişiler tarafından yazılı olarak Yüksek Mahkeme'ye başvurabilirler. Mücbir sebeplerin varlığı halinde, mücbir sebebin (varlığının ispat edilmesi şartıyla) ortadan kalmasıyla süre yeniden işlemeye başlar (HUMK.m.434). Yargılamanın iadesi nedenlerinin ortaya çıkmasından itibaren 3 yıl geçmesiyle, yargılamanın iadesini isteme hakkı zamanaşımına uğrar (HUMK.m.436). Hukuk ve İktisat Daireleri Genel Kurulu yargılamanın iadesi talebinin kabulüne veya talebin reddine karar verebilir. Yargılamanın yenilenmesi talebinin kabulüne ilişkin karar verilmesi durumunda, davanın yeniden yargılanması için görevli mahkemeye gönderilir. Dava genel hükümler çerçevesinde yeniden görülür (HUMK.m.438).

C. Diğer Başvuru Yolları[532]

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse, yahut birbirine aykırı hüküm fıkralarını taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir (İYUK.m.29). İki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesi de istenebilir (İYUK.m.30).

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 230'ncu maddesine göre taraflar hükmü veren mahkemeden, kararın açık, anlaşılır olmaması veya birbirine aykırı

[532] Bkz.**Gözübüyük,** Yönetim , no.751 vd;**Kalabalık,** s.360 vd;**Karakoç,**Vergi Yargılaması,s. 316 vd.

fikralar içermesi durumunda izahı (açıklama) isteyebilir. Açıklama (hükümlerin tavzihi) işlemi için duruşma açılmalı ve duruşmanın günü ve yeri belirten davetiye gönderilmelidir. Açıklama veya birbirine aykırı fikraların giderilmesini hükmü veren mahkeme hakiminin yapması gerekir. Tarafların duruşmaya gelmemesi nihai kararlarda açıklama yapılmasına engel değildir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 228'nci maddesinde ise, kararlardaki yanlışlıkların veya açık hesap hatalarının düzeltilebileceği düzenlenmişti. Hükmü veren hakim yargılamada iştirak eden kişileri haberdar etmekle, re'sen veya yargılamada iştirak eden kişilerin talebi üzerine karardaki yanlışlıkları veya açık hesap hatalarını düzeltebilir. Yanlışlıkların düzeltilmesi için duruşma açılmalı ve duruşmanın günü ve yeri belirten davetiye gönderilmelidir. Tarafların duruşmaya gelmemesi nihai kararlarda düzeltme yapılmasına engel değildir.

Kararın açıklanmasına, yanlışlık veya maddi hataların düzeltilmesi hükmün icrasına veya ilam zamanaşımı süresinin bitimine kadar istenebilir. Kararın açıklanmasına, yanlışlık veya maddi hataların düzeltilmesi talebinin kabul veya reddine ilişkin kararlar temyiz edilebilir (HUMK.m.231).

SONUÇ

Yükümlü ve Vergi İdaresi arasında Vergi Hukukunun uygulamasından dolayı her zaman sorunlar/ uyuşmazlıklar çıkabilir. Hem idare, hem de yükümlü açısından önemli olan bu sorunların/ uyuşmazlıkların en kısa sürede iki taraf içinde en iyi şekilde çözümlenmesidir.

Sorunların çözümlenmemesi ya da uzun süre sürüncemede kalması, hem idarenin tahsil etmesi gereken verginin gecikmesine, hem de yükümünün sorunların çözümü için para ve zaman kaybına neden olacaktır. İdare- mükellef ilişkisinin uzun süre uyuşmazlık halinde geçmesi devlet- vatandaş ilişkisini zedeleyecektir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yeri yargı organları olması gerekirken; vergi ihtilaflarının yargı organlarında çözümlenmesinin uzun zaman alması, birtakım formaliteleri gerektirmesi, tarafların zaman ve emek kaybına uğrayacakları, bütün vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına intikal ettirilmeleri sonucu, vergi yargısının ağır bir yük altında kalmasına ve çalışamaz hale gelmesine neden olacağı ve kendisine düşecek ve kendisinden beklenen işlevleri yerine getiremez hale gelecektir ki, bu da vergi sisteminin tamamen sarsılmasına neden olabilecektir.

Gelişmiş batı ülkelerinde yukarıda açıkladığımız sakıncaları önlemek için vergide uzlaşma müessesesini çok geniş bir şekilde uygulamakta olduklarını, vergi ihtilafların çok önemli bir kısmını yargı organlarına gitmeden, önce idari aşamada uzlaşma yoluyla çözmeye özen gösterdikleri, bir uzlaşma sağlanamaması durumunda yargı organlarına gidilmesine müsaade edildiği görülmektedir.

Ancak, uzlaşmanın yukarıda açıklanan yararları yanında, hukuk teorisi açısından tartışmalı bazı yönlerinin bulunduğu unutulmamalıdır. Verginin kanuniliği ilkesi ile çelişmesi diğer bir ifadeyle kanunla konulan hükümlerinin, ancak kanunla kaldırılabilmesi gerekirken, anlaşma yoluyla kaldırılması ve verginin noksan alınması vergide adalet ve eşitlik ilkeleri ile mali güce göre vergi alınmasını ihlal ettiği, hatta vergi tahsilatının gecikmesine neden olduğu ileri sürülmektedir.

Fakat, hemen ifade etmek gerekiyor ki, teorik sakıncalarına rağmen, vergi alacağının bir an önce alınmasını sağlayan, vergi uygulamasına hız kazandıran ve iyileştiren özelliği, uzlaşma kurumunun, vergi uygulamasında önemli bir yer tutmasının yararlı olacağı gerçeği de dikkate alınmalıdır.

Sorunların çıkmasını ideal uygulamada bile önlemek mümkün olmadığını da dikkate alırsak uyuşmazlığın en kısa sürede çözümlenmesinin en süratli yolu sorunların idari aşamada çözümü olacaktır. Bu durumda idarenin etkinliği önem taşıyacaktır. Bu da vergi sorunları karşısında, vergi denetimi ve vergi uygulayıcılarıyla, vergi inceleme elemanlarının durum ve tutumuyla kendini gösterir.

Sorunların çözümünde uzlaşmaya gitmek ve idarenin etkinliğini artırmak için yükümlünün, uzlaşmaya gitmekle hangi avantajlara sahip olacağı konusunda bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte uzlaşmanın cazip hale getirilmesi için kısmi uzlaşma yapılabilmeli, uzlaşılan vergi ve cezalarda gecikme faizi de uzlaşma kapsamına alınmalı ya da bu alanda daha düşük gecikme faiz oranları uygulanmalı, kısacası uzlaşmanın kapsamı genişletilmelidir.

Türk Vergi Hukukunda 213 sayılı Vergi usul Kanununa 205 Sayılı Kanunun eklenmesiyle giren ve 3239 Sayılı Kanunla kapsamı genişletilen uzlaşma kurumu; vergi sorunlarının/ uyuşmazlıklarının hızla çözümü ve böylece vergi yükümlülerinin tereddütlerinin bir an önce giderilerek kamu alacağının hızlı tahsili, kamu alacağının zamanında hazineye intikali ve sonunda yargı organlarının işlerini hafifletecek uyuşmazlıklar üzerinde daha titizlikle eğilmelerine olanak sağlanması amacıyla getirilmiştir. Böylece mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkacak uyuşmazlıkların yine kendi aralarında çözümlenmesi yolu açılmış olacaktır. Öte yandan, 1978 yılında yürürlüğe giren "Tarhiyat Öncesi uzlaşma" kurumu ile, yükümlü - idare arasında ilişki ilerlemiş ve tarhiyattan önceki aşamada da uyuşmazlıkların giderilmesi yolu açılmıştır.

Vergi sorunlarının /uyuşmazlıklarının idari aşamada değil de yargı yoluyla çözümü genellikle yükümlü lehine sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Diğer taraftan,

hukuk devletinin önemli ilkelerinden olan, kuvvetler aykırılığı ilkesi gereği uyuşmazlıkların bağımsız yargı organlarında çözümlenmesinin daha iyi ve nihai olacağı tartışmasızdır. Yükümlünün idareden daha fazla yargıya güvenmeleri bunu açıkça ortaya koymaktadır. Ancak yargının geç çalışmasının daha etkin mekanizmalar veya özel usul kuralları getirilerek, vergi hukukunun özel durumları da dikkate alınarak önlenmesi uyuşmazlığın yargı yoluyla çözümlenmesinin kamu vicdanında daha kabul edilir hale getirecektir.

Vergi sorunlarının çözüme kavuşturulmasında uzlaşma kurumunun kabul edilmemesi Azerbaycan Vergi Hukuku açısından önemli bir eksikliktir. Verginin kısa sürede tahsili, devletin asli görevlerinin yerine getirilmesinde çok önemlidir. Yükümlü veya vergi idaresi her sorun/ uyuşmazlık karşısında yargı yoluna gitmesi verginin geç tahsil edilmesi yanında, taraflar açısından zaman ve ek masraflara yol açacaktır. Bu sakıncaları ortadan kaldırmak, vergilerin cebri icra ile tahsilini mümkün mertebe azaltmak için uzlaşma kurumunun hukuk sistemine kazandırılması, 13 yıl gibi çok kısa bir süre önce bağımsızlığını kazanmış Azerbaycan Cumhuriyeti yasa koyucusunun vergi hukuku bakımından önemli görevlerinden olmalıdır. Çağdaş vergilerin, bağımsızlığın kazanılmasıyla aniden uygulanmaya başlaması, daha önceden vergi kültürü olmayan topluma sunulması, vergi ilişkisinin ve yükümlü psikolojisinin tüm özellikleri dikkate alınarak normatifleştirilmelidir. Yalnız, uzlaşma kurumunu tesis ederken, zaten yükümlüler arasında kötü imajı olan vergi idaresin, yükümlülerle olan ilişkide sorumlulukları, kurumun işlevini yerine getirmesini engellemeyecek şekilde genişletilmeli ve kurumun işleyişi sıkı şekil şartlarına bağlanmalıdır. Aksi taktirde, memur keyfiliği ve vergi yolsuzluklarının karşısına geçilemez. Uzlaşma kurumunun iyi yönlerinin Azerbaycan vergi hukukuna kazandırılması, verginin amacına uygun olacaktır.

Vergilendirme işlemleri sırasında yükümlünün ya da idarenin lehine ya da aleyhine hatalar yapılabilmektedir. Bu hatalar yüzünden ortaya çıkan sorunların çözümünde ikinci barışçıl çözüm yolu hata düzeltmedir.

Düzeltme işleminin konusunu Vergi Usul Kanunu'nda "vergi hatası" adı ile

tahdidi olarak sayılan belli vergilendirme sakatlıkları oluşturmaktadır. Hukuki uyuşmazlıklar düzeltme işleminin konusuna girmez. Dolayısıyla, düzeltme yoluna başvurmadan önce işlemdeki sakatlığın niteliği iyi tespit edilmeli, hukuki uyuşmazlık söz konusuysa doğrudan vergi yargısı yoluna başvurulmalıdır.

Hata düzeltme talebi, idari denetim türlerinden isti'taf yoluna, şikayet yolu ise hiyerarşik başvuruya karşılık gelmektedir.

Hata düzeltme talep hakkını sadece vergi mükellefleri değil vergi sorumluları için de kabul etmek gerekir.

Ödeme emri aşamasında yapılan hatalar için de hata düzeltme yoluna gidilebilmelidir.

Düzeltme talebinin hangi sürede vergi dairesi tarafından sonuçlandırılacağı hakkında Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmadığından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu ve 11'inci maddelerine göre çözüme gidilmekte ancak bu da sorunu tam olarak çözmekten uzak kalmaktadır. Dolayısıyla bu konuyla ilgili Vergi Usul Kanunu'na hüküm koymak en isabetli çözüm olacaktır.

Bazı dağınık hükümler halinde, Azerbaycan Vergi Kanunu'nun değişik maddelerinde yer verilen "hata düzeltme" müessesi, ayrı bir kurum olarak kanunda yeniden düzenlenmelidir. Düzeltilebilecek hataların tanımı yapılmalı, düzeltme yolları konusunda yükümlü olanak çerçevesinde bilinçlendirilmelidir. Düzelmenin kapsamının mümkün mertebe geniş tutulması kurumun işlerliği açısından yararlı olacaktır.

Yükümlüler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan sorunların idari yollarla çözümlenmesi her zaman mümkün olmamaktadır. Taraflar arasında çözümlenebilecek bir sorun olmaktan çıkıp taraflar dışında bir merciin çözmesi gereken uyuşmazlıklar için yargısal çözüm üretecek mekanizmaların kabul edilmesi gerekmektedir. Bu, hukuk devleti olmanın temel unsurları arasında yer alan "her türlü

idari eylem ve işlemin yargı denetimine tabi olması ilkesi"nin (Any.m.125) doğal bir sonucudur.

Genel olarak vergi yargısı, idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde kanuna uygunluğu sağlayıp sübjektif işlemler bakımından vergilerin kanuniliği ilkesini geçerli kılmaktadır. Vergi yargılaması hukuku iki temel işlevi gerçekleştirmektedir. Vergi yargılaması hukuku asli işlevi, vergi uyuşmazlıklarının kesin çözüme bağlanmasıdır. Vergi yargılaması hukukunun tali işlevi ise, asli işlevini yerine getirirken vergi hukukunun gelişmesine içtihat yoluyla katkıda bulunmasıdır.

İdarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi, hukuk devletinin olmazsa olmaz şartlarındandır. İdarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi sayesinde hukuka aykırı işlemlerin hukuk sisteminden ayıklanması suretiyle hukukun üstünlüğünün sağlanmasına gayret edilmektedir. Bu anlamda, hukuk devleti ilkesinin vergi hukuku yönünden geçerlik kazanabilmesi, idarenin vergilendirmeye ilişkin eylem ve işlemlerinin yargısal denetiminin yaygın ve etkili bir biçimde uygulanmasına bağlıdır. Yargısal denetimin gereği gibi yapılabilmesi ve kendisinden beklenen sonuçları verebilmesi, uyuşmazlıkların olabildiğince kolay, ucuz, çabuk ve fakat doğru olarak çözümlenmesi ile mümkündür.

Yukarıda açıklananlar bakımından, vergi davalarının idari yargının özel görevli uzman Vergi Mahkemelerine verilmesi vergi uyuşmazlıklarının daha adil bir biçimde çözüme kavuşturulmasında yararlıdır. Azerbaycan örneğinde ise, vergi davaları ikili bir görevlendirme ile hem genel, hem de iktisat mahkemelerinde görülmektedir. Vergi davasının adil bir şekilde sonuçlandırılması yargı erkinin asli görevlerindendir. Bu görevler yerine getirilirken, uyuşmazlıkların niteliğine göre ihtisas mahkemelerinin kurulması adaletin tecellisini daha çabuk bir hale getirecektir.

"Vergi davası açılabilmek için verginin tarh edilmiş, cezanın kesilmiş, tadilat ve takdir komisyonu kararlarını tebliği edilmiş olması; tevkif yoluyla vergi alınması hallerinde ise, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından

verginin kesilmiş olması gerekir" şeklindeki vergi davasının konusunu dar tutmamak gerekir.

Sadece ikame mekanizması çalışıyorsa sorumlular dava açabilmektedirler. Vergi sorumlularının dava açma yetkileri genişletilmeli veya davaya müdahale edebilmeleri gerekir. Bu anlamda, vergi sorumlularının dava açma yetkisi Azerbaycan örneğinde daha geniş tutulmuştur.

İktisat mahkemelerinin vergi davalarındaki görev ve yetki sorunu, genel kurallardan sıyrılıp özel olarak düzenlemesinde fada vardır.

İYUK'nun 5'nci maddesi özellikle, birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi ilkesinin çok katı olduğu düşüncesindeyiz.

İYUK'ta dava açma süreleri çok kısa tutulduğu ve bu özellikle dava açma sürelerin uzatılmasının idarenin eylem ve işlemlerinin denetiminde daha faydalı olduğu düşüncesindeyiz.

İdari Yargılama Hukukunda istinaf müessesesinin getirilmesinin şart olduğu, Danıştay ve BİM'nin yükünü önemli ölçüde azaltacağı görüşünü savunan yazarlara katılmaktayız.

Azerbaycan Vergi Kanunu ve vergi yargılamasında geçerli Hukuk Usulü Muhakemelerinin eksik yönlerinin yanında müspet cihetlerinin olduğunu da gerçektir. Ancak özellikle, vergi ilişkisinin niteliğinden kaynaklanan usul hukukuna ilişkin hükümlerin konulması faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

I. Kitaplar

AKDOĞAN, Abdurrahman ; Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 3. Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2001.

AKILLIOĞLU, Tekin ; İnsan Hakları ve Yönetim Hukuku, 2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu, (11-12 Mayıs 2000 Ankara), (Danıştay Yayın Bürosu Yayınları), No:59, Ankara 2000.

AKSOY, Şerafettin ; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1996, (Vergi).

AKSOY, Şerafettin ; Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, 2. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1999, (Yargı).

ALİYEV, Tebriz / ABBASOV, İlgar ; Vergi Ödemesinin Teşkili ve İdare Edilmesinin Bazı Problemleri, (Elm Neşriyatı), Bakü 1998.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz ; Türk Vergi Sistemi'nde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), Ankara 1975.

ATAR, Yavuz ; Vergi Hukuku, Genel Esaslar, 2. Baskı, (Mimoza Kitabevi), Konya 1994.

BAL, Yakup/ KARABULUT, Mustafa/ ŞAHİN, Yahya ; İdari Yargılama Usulü İle İlgili Danıştay 10. Dairesinin Seçilmiş Kararları, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2003.

BİLİCİ, Nurettin ; Vergi Hukuku, 6. Baskı, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2003.

BULUTOĞLU, Kenan ; Türk Vergi Sistemi, C. 2, 6. Basılış, Ankara 1979.

CANDAN, Turgut ; Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2001, (Uzlaşma).

CANDAN, Turgut ; Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, (Tüze Yayıncılık), Ankara 1998, (Kanuni Temsilci).

EREM, Faruk ; Ceza Usulü Hukuku, 5. Bası, Sevinç Matbaası, Ankara 1978.

ERGİNAY, Arif ; Vergi Hukuku, 16.Baskı, (Savaş Yayınları), Ankara 1998.

EROĞLU, Nurettin ; Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, 2. Baskı, Ankara 1995.

ERTUĞ, Metin ; Vergi Mahkemelerindeki Uyuşmazlıkların Çözümünde Uygulanacak Esaslar, Ankara 1983.

ESEDOV, Bağır ; Azerbaycan Cumhuriyeti Hukuku Usulü Muhakemeleri Kanunu Şerhi, (Digesta Neşriyatı), Bakü 2002.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref ; Yönetsel Yargı, 9. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 1993, (Yönetsel Yargı).

GÖZÜBÜYÜK, Şeref/ DİNÇER, Güven ; İdari Yargılama Usulü, (Turhan Kitabevi), Ankara 1996.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref ; Yönetim Hukuku, 19.Bası, (Turan Kitabevi), Ankara 2003.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref/ TAN, Turgut ; İdare Hukuku, 2. Cilt, (Turan Kitabevi), Ankara 1999,

GULİYEV, Novruz / KERİMOV, Asif ; Vergi Hakkında Tarihi Arayış, (Kanun Kitabevi), Bakü 1998.

KALABALIK, Halil ; İdari Yargılama Hukuku, (Değişim Yayınları), İstanbul 2003.

KANETİ, Selim ; Vergi Hukuku, 2. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.

KARAGÖZOĞLU, Fevzi ; Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Ankara 1976.

KARAKOÇ, Yusuf ; Vergi Yargılaması Hukuku, (Alfa Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 1995, (Vergi Yargılaması).

KARAKOÇ, Yusuf ; Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000, (Kamu Alacakları Tahsili).

KARAKOÇ, Yusuf ; Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2. Bası, (DEÜHF. Döner Sermaye Yayınları No:77), İzmir 1997, (Delil Sistemi).

KARAKOÇ, Yusuf ; Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000, (Süreler).

KARAKOÇ, Yusuf ; Genel Vergi Hukuku, 2. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2003, (Vergi Hukuku).

KIRBAŞ, Sadık ; Vergi Hukuku, 13.Baskı, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2001.

KIZILOT, Şükrü ; Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 2. Baskı, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2000,(Vergi İhtilafları)

KIZILOT, Şükrü ; Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları Ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt:3, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 1996, (Özelgeler C. 3).

KIZILOT, Şükrü ; Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları Ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt:5, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2000, (Özelgeler C.5).

KOCAHANOĞLU, Osman Selim, ; Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, İstanbul,1982,

KUMRULU, Ahmet ; Vergi Yargılama Hukukunun Kurumsal Temelleri, (Turhan Kitabevi), Ankara 1989.

KUNTER, Nurullah ; Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 8. Bası, Kazancı Matbaacılık, İstanbul 1986.

KURU, Baki ; Hukuk Muhakemeleri Usulü, Cilt I, Beta Basım Yayım, İstanbul 2001, (Usul C.I).

KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder ; Medeni Usul Hukuku, Ders Kitabı, 8. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 1996.

MEMEDOV, Fazil / MUSAYEV, Akif / ve Diğerleri ; Vergitutmanın Nazari ve Metodolojik Esaslar, Ders Kitabı, (Ozan Neşriyatı), Bakü 2001.

ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami ; Vergi Hukuku, 9. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2001.

ÖZBALCI, Yılmaz ; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Oluş Yayıncılık), Ankara 2003, (Usul).

ÖZBALCI, Yılmaz ; Vergi Davaları, (Feryal Matbaacılık), Ankara 1988.

ÖZEKES, Muhammet ; Medeni Usul Hukukunda Asli Müdahale, İstanbul, 1995.

ÖZYER, Mehmet Ali ; Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 2.Baskı, (Maliye Hesap Uzmanları Derneği), Ankara 2003.

PEKCANITEZ, Hakan ; Medeni Usul Hukukunda Fer'i Müdahale, Ankara 1992.

PEKCANITEZ, Hakan / ATALAY, Oğuz / ÖZEKES, Muhammet ; Medeni Usul Hukuku, 2. Baskı, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2001.

SÖNMEZ, Erdal / AYAZ, Garip ; Vergi Yargısı, (Oluş Yayıncılık), Ankara 1999.

TAŞ, Metin ; Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları, (Etkin Kitabevi Yayınları), Bursa 1997.

TEZEL, Adnan ; Vergi Muhakemesi Hukuku, İstanbul 1982.

TURGAY, Recep ; Vergi Usul Kanunu Tatbikatı, Ankara 1958.

TÜRK, İsmail ; Kamu Maliyesi, 2. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara,1999.

ULUATAM, Özhan / METHİBAY, Yaşar ; Vergi Hukuku, 5.Baskı, (İmaj Yayıncılık), Ankara 2001.

ULUATAM, Özhan ; Vergi Hukuku, (Seçkin Kitabevi), Ankara 1995.

YAYLA, Yıldızhan ; İdare Hukuku, 2. Baskı, İstanbul 1990.

YENİCE, Kazım / ESİN, Yüksel ; Açıklamalı- İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü, (Arısan Matbaacılık), Ankara 1983.

YENİSEY, Feridun ; Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1979.

YILDIRIM, Kamil ; Hukuk Devletinin Gereği: İstinaf, İstanbul 2000.

YILMAZ, Ejder ; Olağanüstü Temyiz, Yetkin Yayınları, Ankara 2003.

II. Makaleler

AKKAYA, Mustafa ; Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre, (Yaklaşım, Yıl:2, S.13, Ocak 1994), s.153-163.

AKKURT, M. Nedim ; Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Ve Yargıya Geçiş, (Mükellefin Dergisi, S.120, Aralık 2002), s.24-35.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz ; Vergide Uzlaşma, Dş.Der, S. 28-29, s. 3-17, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1978.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz ; Vergi Yargısı", Yasa Hukuk Dergisi, C.I, S.2, (Şubat 1978), s.231-224. (Vergi Yargısı)

ALTINDAĞ, Mehmet ; Uzlaşma Olmasa da Uzlaşmadan Yararlanılabilir mi?, Yaklaşım Dergisi, S. 86, Şubat 2000,

DURAN, Lütfi ; İdari Kazada Dava Açma Müddeti (İdari Müruru Müddet), İÜHFM., C.XI, S. 1-2, s. 238-263.

CANDAN, Turgut ; Uzlaşma-XXIII, Maliye Postası, S.:293, s. 46.

CANDAN, Turgut ; Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar, Dş.Der.,S.54-55, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1984, s. 31-40.

ÇELİKKAYA, Ali, ÇELİKTAŞ, İlyas ; İdari Yargılama Süreci ve İstinaf Mahkemeleri, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S.1, Ocak 2004, s.161-170.

ÇIRAKMAN, Erol ; İdari Davalarda Süre, (İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler I, Danıştay Başkanlığı, Ankara 1976), s. 190-270.

HONDU, Selçuk ; Danıştay, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri Arasında Ortaya Çıkan Görev Uyuşmazlıkları, Dş.Der.,S. 56-57, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1985. s. 13

KARACA, Yüksel ; 4001 Sayılı Kanun'dan sonra İYUK'un 11. Maddesinin Vergi Hatalarının Düzeltilmesindeki Yeri, (Yaklaşım, Yıl:2, S.23, Kasım 1994), 36-40.

;

KARAKOÇ, Yusuf Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 1998, S. 117, s.104-148, (Bilirkişilik).

KARAKOÇ, Yusuf ; Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması, (Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, İzmir 1997, s. 255-293), (Tanık Beyanı).

KARAKOÇ, Yusuf ; Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 1999, S.129, s.84-96, (İşlevler).

KARAKOÇ, Yusuf ; Vergi Yargılaması Hukukunda Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Süreleri, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2000, S.143, s. 168-177. (Başvuru Süreleri).

KARAKOÇ, Yusuf ; Vergi Yargılaması Hukukunda Sürelerin Hesaplanması, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2001, S.148, s. 82-93, (Sürelerin Hesaplanması).

KOÇ, Cevat ; Vergi Hatalarına Karşı Yönetsel ve Yargısal Başvuru Yolları, (Vergi Dünyası, S.107, Temmuz 1990), s.60-65.

KORKUSUZ, Mehmet ; Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme, Yaklaşım, S. 79, Temmuz 1999, s. 74 –8 .

KURU, Baki ; İstinaf Mahkemeleri Kurulurken, Adalet Dergisi, S.5-8, Ankara 1963, s. 548-570, (İstinaf).

OTO, Şenay ; Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi, (Vergi Sorunları Dergisi, S.97, Ekim 1996), s.59-84.

ÖZYER, M.Ali ; Uzlaşma İle İlgili Son Düzenlemeler, Maliye Postası, 1 Eylül 1998, s. 60-61.

SÖNMEZ, Erdal/AYAZ, Garip ; Vergi Yargısında Dava Açma Süresi (I), Mükellefin Dergisi, Ocak 1999, S. 73, s. 47-56, (Dava Açma Süresi I).

;

SÖNMEZ, Erdal/AYAZ, Garip Vergi Yargısında Dava Açma Süresi (II), Mükellefin Dergisi, Şubat 1999, S. 74, s. 106-116, (Dava Açma Süresi II).

SONSUZOĞLU, Elif ; Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm, (Vergi Dünyası, S.167, Temmuz 1995), s.136-145

TAŞKAN, Yusuf Ziya ; Düzeltme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma, (Yaklaşım, Yıl: 7, S.74, Şubat 1999), s.131-139.

TEKİNGÜNDÜZ, Metin ; İdari Dava Türleri ve Vergi Davası, Dş.Der., S. 50-51, s. 56-60.

TEZEL, Adnan ; Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi, Yaklaşım, Ağustos 1997, S.56, s.15

TUNCER, Mehmet ; Hatalı Vergi Beyannameleri, (Maliye Postası, Yıl:14, S.307, Ankara 1993), s.26-29.

ZABUNOĞLU Yahya ; İdari Yargıda Dava Açma Süreleri, (I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap, İdari Yargı, 1-4 Mayıs 1990 Ankara, Danıştay Yayınları No:53, Ankara 1991) s. 187-207.

III. Diğer Kaynaklar

Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasası

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu

Azerbaycan Cumhuriyeti Hukuku Usulü Muhakemeleri Kanunu

Azerbaycan Cumhuriyeti İnzibati Hatalar Kanunu

Ekspert, Aylık Dergi

Vergi Haberleri, Haftalık Gazete

Vergiler, Haftalık Gazete

www.taxes.gov.az. 05.06.2003