- Araştırma Makalesi -

[H] MÜKELLEFLERİN VERGİ YARGILAMASINDAKİ HAKLARI[*]

(TAXPAYERS RIGHTS IN THE TAX JURISDICTION)

Arş. Gör./*Res. Asst.* Erdem Utku ÇAKIR[**]

ÖZ

Temelinde bir borç ilişkisi olan ve vergi alacaklısı devlet ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüme kavuşması amacıyla başvurulan yollardan birisi de vergi yargılamasıdır. Vergi Mahkemesi Başkanlığına hitaben açacağı dava ile vergi yargılaması sürecini başlatan ancak karşı tarafa nispeten daha zayıf konumda olan mükelleflerin, bu nispi eşitsizliği en aza indirmek adına sahip olduğu birtakım haklar bulunmaktadır. Mükellefin vergi yargılaması sürecinde sahip oldukları haklardan, adil yargılanma hakkı başta olmak üzere bir kısmı, hali hazırda bir yargılamada taraf olan mükellef olsun olmasın herkese tanınmış haklardır. Çalışmada bu haklar mükellef özelinde ele alınıp açıklanmaya çalışılacaktır. Mükellef haklarından ziyade mükellefin ödevlerinin ağır bastığı bir vergi mevzuatına sahip ülkemizde, dağınık bir durumda bulunan hakların kanunlardaki yerini alması kadar, uygulayıcıların da bu hakları tanıyıp gözetmeleri önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Vergi Yargılaması, Mükellef hakları, Adil Yargılanma Hakkı, Mükellef

---

[H] Hakem denetiminden geçmiştir.

[*] Bu makale 06.04.2020 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 20.04.2020 tarihinde birinci hakem; 21.04.2020 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

[**] Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi. e-posta: eucakir@uludag.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-3518-9056

Bu makaleye atıf için; ÇAKIR, Erdem Utku, "Mükelleflerin Vergi Yargılamasındaki Hakları" Malî Hukuk Dergisi, Cilt No.: 16, Sayı No.: 184, 2020, s. 943-978.

ABSTRACT

Disputes between the state, as a tax claimant, and the other side of the relation, taxpayer, are resolved through tax procedure. In a case in the tax courts which starts the tax jurisdiction process, taxpayer has a relatively weak position, to counterbalance taxpayer enjoys certain rights during the tax procedure. These rights, which the taxpayer can enjoy during the jurisdiction process, especially right to a fair trial can be enjoyed by all the parties whether they are taxpayer or not. In this paper, these rights will be discussed pursuant to taxpayers rights. In our country, where more than the rights of the taxpayer, the obligations of the taxpayer outweigh, the regulation of the current disorganised rights in the codes is as significant as the practitioners' protection and acknowledgement of these rights.

Keywords: *Tax Law, Tax Jurisdiction, Taxpayers Rights, Right to a Fair Trial, Taxpayer*

***

GİRİŞ

Vatandaşlarına kamu hizmeti sunmayı üstlenmiş ve bunun için kaynağa ihtiyacı olan devlet ile bu kaynakların ilk sırasında yer alan vergilerin muhatabı olan mükellefler arasında, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden, verginin tahsiline kadar geçen süreçte birtakım menfaat çatışmaları yaşanması ve bu çatışmaların vergi uyuşmazlıklarına dönüşmesi sık rastlanan bir durumdur. Hukuk sistemimizdeki vergi uyuşmazlıkları, idari yargı kolu içinde ve özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, 6.1.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu[1] uyarınca, diğer idari uyuşmazlıklarla aynı yargılama usulüne tabi bir yargılama prosedürü çerçevesinde çözümlenmektedir. Vergi yargılaması adı verilen, uyuşmazlığın çözümü safhasında daha zayıf konumda olduğunu söylemekte bir beis görmediğimiz mükelleflerin birtakım haklarının bulunması adalet anlayışının bir gereğidir. Dünya üzerindeki gelişmelere paralel olarak ülkemizde de her geçen gün önemi artan mükellef haklarının bir bölümünü mükelleflerin vergi yargılaması

[1] İdari Yargılama Usulü Kanunu, Kanun Numarası: 2577, Kabul Tarihi: 06.01.1982, RG 20.01.1982/ 17580

sırasındaki hakları oluşturmaktadır. İçinde adil yargılanma hakkı başta olmak üzere birçok hakkı barındıran bu haklar bloku, 12 Eylül 2010 tarihinde halkoylamasına sunularak kabul edilen 5982 sayılı Kanun[2] ile Anayasamıza dâhil olan *Bireysel Başvuru* usulüyle birlikte daha çok ön plana çıkmıştır. Çalışmada hak kavramından hareketle öncelikle mükellef haklarının tanımı ve sınıflandırılması yapılmaya çalışılacak daha sonra ise vergi yargılamasında mükelleflerin sahip olduğu haklar incelenecektir.

I. MÜKELLEF HAKKI KAVRAMI VE SINIFLANDIRILMASI

A. Mükellef Hakkı Kavramı

Vergiyi doğuran olayla cereyan eden kamu hukuku ilişkisinin pasif tarafını oluşturan vergi borçlusu, belli miktardaki vergiyi, alacaklı kamu idaresine ödemek zorunda olan kişidir[3]. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'un[4] 8.maddesinde "*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.*" şeklinde tanımlanmıştır. VUK ilk bakışta mükellefi yalnızca maddi görev açısından tanımlar gibi görünse de vergilendirme sürecinde maddi görevler ile şekli görevler bir arada bulunur[5]. Mükellef, vergiyi doğuran olaya bağlı olarak ortaya çıkan vergi borcunu alacaklı idareye ödeme yükümlülüğünün yanı sıra, mükellefiyetine bağlı olarak yasalarla belirlenmiş vergilendirmeye ilişkin bildirimde bulunmak, defter tutma ve belgeler düzenlemek, saklamak ve ibraz etmek gibi şekli ödevleri de yerine getirmek zorundadır. Vergi borçlusu ile maddi edimde bulunması gereken kişi anlaşılırken, vergi mükellefiyeti maddi ve şekli edimleri ihtiva eden bir içeriğe sahiptir. Bu nedenle vergi mükellefi, borçlu kavramından daha geniştir[6].

---

[2] Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 5982, Kabul Tarihi: 07.05.2010, RG 13.05.2010/ 27580

[3] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu and Nami Çağan, Vergi Hukuku (18th edn, Turhan Kitabevi 2010) 71

[4] Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/ 10703

[5] Öncel, Kumrulu and Çağan (n 3) 72

[6] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce and Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (11th edn, Ekin Yayınevi 2020) 89

Alacaklı konumundaki devletle vergiyi ödemek durumunda olan mükellef arasındaki ilişki de esasında bir borç ilişkisidir. Borç ilişkisi iki taraf arasında ortaya çıkan bir bağ olup, bu bağ gereği taraflardan birini teşkil eden borçlu, alacaklı lehine belirli bir davranışta bulunma yükümlülüğü altına girer[7]. Ancak devlet ile mükellef arasında cereyan eden borç ilişkisinde taraflar eşit durumda değildir. Özel hukukta olduğu gibi yatay ilişkiler söz konusu olmayıp, dikey hukuki ilişkiler geçerlidir[8]. Vergilendirme işlemine girişirken devlet, egemenlik gücünü, otoritesini kullanmaktadır. Dolayısıyla karşı taraf yani mükellef daha zayıf bir konumda bulunmaktadır. Vergi hukuku ilişkisinde göz önüne alınması gereken esas amaç, devlet ile mükellef arasında çıkar dengesinin kurulması ve bu dengenin korunmasıdır[9].

Vergi mevzuatında ağırlıklı olarak mükelleflerin ödevleri düzenlenmiştir. Vergi mükelleflerinin hakları ise ayrıştırılarak kavramsallaştırılmış değildir. Mükellef hakları, vergilendirme sürecinde alacaklı idare ile mükellef arasındaki dikey olarak nitelendirilen hukuki ilişkide mükelleflere tanınan birtakım yetkiler manzumesi olarak tanımlanabilir. Keza mükellef hakları, sahibine başka bir deyişle vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi vermekte olup ve ihlal edildiğinde sahibine hukuki koruma sağlayan haklardır[10]. Elbette mükellef hakları denildiğinde, anayasa-uluslararası sözleşme-kanun-idari düzenleyici işlemlerde yayılı asli veya tali bir dizi haklar blokunu anlamamız gerekir[11]. Bu anlamda mükellef hakları, anayasa, uluslararası sözleşme, kanun gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukukun mükelleflere tanıdığı, mükellefin devletten vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaparken veya uygularken, bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkilerdir[12].

---

[7] Fikret Eren, Borçlar Hukuku Genel Hükümler (15th edn, Yetkin Yayınevi 2013) 22; Doğan Şenyüz, Borçlar Hukuku (7th edn, Ekin Yayınevi 2013) 4

[8] Öncel, Kumrulu and Çağan (n 3) 3

[9] Doğan Gökbel, Mükellef Hakları (Anadolu Üniversitesi S.B.E. Yayınlanmamış Doktora Tezi 2000) 9

[10] Adnan Gerçek, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi (2006) (209) Vergi Sorunları Dergisi, 127

[11] Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları (1st edn, Beta Yayınevi 2006) 3

[12] Yaltı (n 11) 3

B. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması

Mükellef hakları ülkeden ülkeye ve vergi sistemlerine göre farklılıklar gösterebilmektedir. Haklar, doğduğu kaynaklardan başlamak üzere, uygulandığı alanlar veya uygulandığı süre gibi çeşitli faktörler göz önünde tutularak çeşitli ayrımlara tabi tutulabilir. Hangisi göz önüne alınırsa alınsın, herhangi bir mükellef hakkının mutlak manada bir sınıfın içerisinde yer aldığını söylemek pek mümkün değildir. Örneğin, yargı yoluna başvurma hakkı anayasadan kaynaklandığı gibi, kanun ya da idarenin düzenleyici işlemlerinde de tanınabilmektedir.

İçeriklerinin belirlenmesinde ve uygulamada kolaylık sağlaması açısından mükellef hakları temel mükellef hakları ve vergi sisteminin işletilmesinden doğan haklar olmak üzere iki başlıkta incelenecektir.

1. Hukukun Genel İlkelerinden Kaynaklanan Temel Mükellef Hakları

Bu grupta yer alan mükellef hakları vergi kanunlarının uygulanması ve geçerliliğiyle ilgili mükellefin görmek istediği doğruluk ve etkinliği içerir[13]. Şu şekilde sıralanırlar:

a. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Bu hak vergi idaresinin mükelleflere hizmet sunarken saygılı olmasını, işlemlerini gerçekleştirirken nezaket kuralları içerisinde davranması, mükellefler karşısında sahip olduğu yetkilerini tarafsız ve adilane bir biçimde kullanması gerekliliğini ifade etmektedir[14]. Vergilerin kişinin mülkiyet hakkına doğrudan müdahaleyi gerektirmesi, adeta kişinin karşılıksız bir parayı ödüyormuş psikolojisi içinde olduğu da düşünüldüğünde mükelleflerin hizmet alırken kendilerine azami saygının ve nezaketin gösterilmesini talep etmeleri oldukça doğaldır. Yine mükelleflere hizmet sunulurken adil davranılmalı, anayasadan kaynaklanan yükümlülükler hariç olmak üzere ayrım yapılmaksızın her mükellefe eşit mesafede hızlı hizmet sunulmalıdır.

---

[13] Feride Bakar, Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler (Uludağ Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi 2011) 72

[14] Gerçek (n 10) 127

b. Bilgi Alma Hakkı

Mükellefler vergilendirmeyle ilgili karışık olguların açıklanmasını ve böylece kendilerini ilgilendiren vergi meselelerini kavrayabilmelerine imkân tanınmasını beklerler. Karışık ve dağınık vergi mevzuatı göz önüne getirildiğinde, bu konuda uzman kişilerin bile içinden çıkamadığı durumların söz konusu olduğu bir vakadır. Ayrıca bu hak, mükelleflerin, vergi idaresinde bulunan kendilerine ait olan bilgilerin de talep edilebilmesini kapsar[15].

c. Başvuru Hakkı

Mükelleflerin vergilendirme sürecine ilişkin olmak üzere birtakım işlemlerin yapılmasını, bazı hususların tespit edilmesini isteyebilmeleri, genel başvuru hakkını işaret etmektedir. Bunun dışında mükelleflerin uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi için bir takım barışçıl çözüm yollarına başvurmaları, keza uyuşmazlığın çözülmesi için yargı yoluna başvurmaları da bu hak kapsamında değerlendirilir.

d. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergi idareleri de diğer kamu idareleri gibi, kanun gereği olarak mükelleflere ait edindiği bilgileri gizli tutmakla ve bunları güvenli bir ortamda korumakla yükümlüdür. Devlet egemenlik yetkisine dayanarak vergilendirme yetkisine başvururken bireylerin şahsi ve mali bilgilerine vakıf olabilir. Özellikle Türk Vergi Sistemi'nin de beyan esasına dayandığı da göz önüne alınacak olursa, mükelleflerin verecekleri bilgilerin açıklanmayacağına ve başkalarınca öğrenilmeyeceğine güven duymaları gerekmektedir. Bu doğrultuda mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler çerçevesinde elde ettiği bilgileri sadece kanunlarda öngörülmüş amaçlar için kullanmasını ifade etmektedir[16].

e. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Özel hayat, doğrudan kişiye ait bir alanı işaret etmekle bu kişinin rahat bırakılma hakkına sahip olduğu "kendine özgü alan"ıdır[17]. Özel hayatın gizliliği kavramının içeriğini, özel hayata kimlerin hangi ölçü-

[15] ibid 128

[16] ibid 130

[17] İbrahim Ö Kaboğlu., Özgürlükler Hukuku İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı Üzerine Bir Deneme (1st edn, Alfa Yayınları 1996) 164

lerde ne şekilde ve ne zaman müdahale edebileceklerini bireylerin kendi kendine saptaması oluşturmaktadır. Vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili bilgi toplama, arama, alıkoyma ve vergi denetimi gibi işlemleri, mükelleflerin özel hayatını doğrudan ilgilendirmektedir[18].

2. Vergi Denetimi Sırasında Haklar

Kural olarak beyan usulüne dayanan Türk vergi sisteminde vergi denetimi büyük bir öneme sahiptir. Beyan usulünde vergi idaresi matrahın belirlenmesinde aktif bir rol üstlenmese dahi bu usulün başarı sağlayabilmesi, idare ile mükellef arasında sıkı bir ilişki bulunmasından geçmektedir[19]. Beyannamede bildirilen matrahın gerçeğe uygun olup olmadığının tespiti ancak vergi denetimi ile mümkündür. Vergi denetim yollarının kişilerin hukuki güvenlikleriyle ve mükellef haklarıyla yakın bir ilgisi bulunmaktadır[20]. Her biri kendi içinde farklı dinamiklere sahip olan vergi denetim yollarına başvururken idarenin gözetmesi gereken bir takım mükellef haklarının bulunması doğaldır. Çok genel hatlarıyla bu haklar; denetim sürecinin başladığının bildirilmesi, süreçte mükellefi neler beklediği hakkında bilgi verilmesi; vergi denetiminin kanun ve yönetmeliğin işaret ettiği yer ve belirlenen zaman aralığında bitirilmesi ve mükellefin işlerine, mallarına ve özel hayatına saygı gösterilmesi; denetim sırasında gerektiğinde mükellefle işbirliğine gidilmesi ve denetim süresince görevlilerce elde edilen birtakım bulguların gecikmeksizin ve anlaşılır şekilde denetlenene açıklanması olarak sıralanabilir[21].

II. VERGİ YARGILAMASI USULÜ

Tüm borç ilişkilerinde olduğu gibi vergileme ilişkisinin tarafları olan idare ve mükellef arasında zaman zaman sorunlar meydana gelebilmektedir. Vergi mükellefi ile gelir idaresini karşı karşıya getiren ve mükellefi doğrudan etkileyen, taraflar arasında vergilendirme işlemi veya uygulamaları dolayısıyla ortaya çıkan görüş farklılıkları ve anlaşmaz-

---

[18] Gökbel (n 9) 50

[19] Ümit Süleyman Üstün, Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı (Beta Yayınevi 2013) 14

[20] Üstün, Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı (n 19) 17

[21] Bilhassa vergi incelemesinde mükelleflerin haklarıyla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz Ahmet Erol, Vergi İncelemesi&Mükellef Hakları (SMMMO Yayınları 2010 112. vd.

lıklarına vergi uyuşmazlığı adı verilir[22]. Bu anlaşmazlık, mükellefin kişisel vergi borcunun varlığı ve tutarı hakkında olabileceği gibi mükellefin maddi veya şekli yükümlülüklerini yerine getirmemesinden ya da eksik bir şekilde yerine getirmesinden dolayı uygulanan idari müeyyidenin türü ve miktarı hakkında da olmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları, vergilendirme yetkisinin kullanılması sonucu doğar. Bu nedenle uyuşmazlığın meydana gelmesinde genelde kamu gücünü kullanan makamların öncülük ettiği söylenebilir[23]. Vergi uyuşmazlıkları vergi idaresinden doğan vergi uyuşmazlıkları ve mükellef ya da vergi sorumlusunun fiillerinden kaynaklanan uyuşmazlık olarak ikiye ayrılabilir[24].

Devlet ile mükellef arasındaki çıkar dengesini kurmayı esas alan vergi hukukunda vergilemeye ilişkin olarak ortaya çıkan anlaşmazlıkların verginin tarafları olan mükellef-vergi sorumlusu-ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında barışçıl yollarla çözümüne önem verilmektedir. Mükellef ile vergi idaresinin uyuşmazlığı ilk elden yargı yoluna taşımadan, kendi aralarında barışçıl bir biçimde çözüme kavuşturmalarına ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemlere başvurmalarına vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları denir[25]. Türk vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları olarak uzlaşma, hataların düzeltilmesi, üst makama başvuru ve izaha davet[26] kurumları düzenlenmiştir[27]. Bu noktada altı çizilmesi gereken nokta mükellefin bu yollara başvuru zorunluluğunun bulunmamasıdır. Mükellef dilediği taktirde doğru-

---

[22] Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 6) 289; Mehmet Yüce, Mali Yargılama Hukuku (1st edn, Ekin Yayınevi 2014) 53

[23] Üstün, Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı (n 19) 84

[24] H. Hüseyin Bayraklı, Vergi Yargılama Hukuku (Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Yayınları 1998) 4

[25] Öncel, Kumrulu and Çağan (n 3) 170; Yüce (n 22) 55

[26] VUK'un mülga 370.maddesi 09.08.2016 tarihli 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla İzaha Davet başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı da ilgili maddenin son fıkrasında yer alan yetki kapsamında konuyla ilgili 475 Sıra Nolu Genel Tebliği yayınlamıştır.

[27] Şenyüz, Yüce, Gerçek (n 6) 290, Yazarlar, Kanun yolundan vazgeçmeyi, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları kısmında açıklamış olsalar da kanaatimizce artık anlaşmazlık yargı mercilerinin önüne gelmekle yargı süreci başlamış ve ilk derece mahkemesi sıfatıyla karar da verilmiştir. Dolayısıyla bu müessese yargı aşamasında gündeme gelmektedir.

dan doğruya yargı yoluna da başvurabilir. İdari çözüm yollarına başvurmak yargı yoluna başvurmanın ön şartı değildir[28].

A. Vergi Davası

1. Tanım

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için barışçıl nitelikteki idari çözüm yollarının yanı sıra düzenlenmiş bulunan diğer yöntem, vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümüdür. Yargısal çözüm yolu, vergi anlaşmazlıklarının çözüm yollarının bir tamamlayıcısı olarak, anlaşmazlıkların uyuşmazlığa dönüştürülmek suretiyle yargılama makamı önünde kesin olarak çözümünü içeren bir yoldur[29]. Uyuşmazlık yargı yoluyla ortadan kaldırılırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimi de gerçekleştirilmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde kanuna uygunluk sağlanıp sübjektif işlemler bakımından vergilerin kanuniliği ilkesi gerçekleştirilmektedir[30].

Vergi davası, idarenin vergi hukuku ilişkisi çerçevesinde tesis ettiği her türlü işlemlerine karşı menfaat veya hak ihlaline uğrayan vergi ödevlilerinin, ilgili idari işlemin iptali ya da haklarının tazmini amacıyla idari yargı koluna başvurarak hukuki himaye istemeleridir[31]. Vergi Davasının konusu, 213 sayılı VUK ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu[32] hükümlerinin uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklardır[33].

2. Hukuki Niteliği

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, vergi davası kavramına yer vermemiştir. Her ne kadar aynı kanunun 3.maddesinin e fıkrasında "*Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası gösterilir*" hükmü, yine 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve

---

[28] Yüce (n 22) 55

[29] Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku (7th edn, Yetkin Yayınları 2014) 798

[30] Öncel, Kumrulu and Çağan (n 3) 185

[31] Yüce (n 22) 75

[32] Gümrük Kanunu, Kanun Numarası: 4458, Kabul Tarihi: 27.10.1999, RG 04.11.1999/ 23866

[33] Karakoç, Genel Vergi Hukuku (n 29) 826

Görevleri Hakkında Kanun[34]'un 13.maddesinin b fıkrasında "*Vergi ihtilafı deyimi, vergi davası… anlamını taşır*" hükmü yer almakta ise de kanunların yapısı içindeki yerleri itibariyle bu kavramlarla kategorik olarak bir dava türünün kastedilmediği gayet açıktır[35]. Bu ve benzeri nedenlerle vergi davalarının kendine has nitelikleri bulunan bir dava mı yoksa iptal ya da tam yargı davası mı olduğu konusunda tartışmalar bulunmaktadır[36]. Vergi davasının iptal davası niteliğinde olduğunu öne süren görüşe göre, vergi yargıcı her durumda, idarenin, vergi kanunlarının belirlediği matrah ve oranlara uyup uymadığını incelemektedir[37]. Turgut Candan'a göre de vergi idaresinin yaptığı işlemin idare edilenlerin yalnızca menfaatlerini ihlal ettiği durumlarda adı ne olursa olsun açılacak dava, işlemin hukuka uygunluğunun tartışılması sonucunu doğuracak olan iptal davası niteliğindedir[38]. Kumrulu da vergi davasının kural olarak iptal davası niteliği taşıdığı kanaatindedir, ancak duruma göre tam yargı davası şekline de bürünebilmektedir[39]. Gözler'e göre de vergi davalarının niteliği tartışmalıdır. Vergi davalarının iptal davalarına benzeyen pek çok yönü olmakla birlikte, bu davalar tam yargı davası olarak da kabul edilebilir. Zira vergi davalarında, mahkemenin yetkisi iptal davasında olduğu gibi iptal kararı vermekle sınırlı değildir; mahkeme verginin kaldırılmasına, indirilmesine veya salınan verginin geri verilmesine karar verebilir[40]. Doktrinde para ile ölçülebilen bir hak ihlalinin söz konusu olduğundan hareketle, vergi davalarının tam yargı davası olduğu yönünde yaygın bir kanaat olsa da vergi davalarının iptal davası olduğu yönündeki görüş egemendir[41].

---

[34] Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 2576, Kabul Tarihi: 06.01.1982, RG 20.01.1982/ 17580

[35] Recep İbiş, Vergi Yargılamasında Resen Araştırma (Yaklaşım Yayıncılık 2013) 41

[36] Vergi davalarının hukuki niteliği konusunda tartışmalar için bkz. Serkan Ağar, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği" <http://www.idare.gen.tr/agar-vergidavalari.htm> (14.02.2015); Serkan Acinöroğlu, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği" (2009) 23 (3) Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi 191

[37] Civan Turmangil, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği" (1987) 39 (1) AÜHF Dergisi 152

[38] Turgut Candan, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar" 54 Danıştay Dergisi 32

[39] Öncel, Kumrulu and Çağan, (n 3) 191

[40] Kemal Gözler and Gürsel Kaplan, İdare Hukuku Dersleri (11th edn, Ekin Yayınevi 2011) 839

[41] Karakoç, Genel Vergi Hukuku (n 29) 830

B. Vergi Yargılamasının İşlevleri

Vergi yargılamasının asli fonksiyonu, idari çözüm yollarıyla ortadan kaldırılamayan uyuşmazlıkların, yürürlükteki kanun hükümlerine uygun bir şekilde çözümlenmesi ve halledilmesidir[42]. Uyuşmazlıkları sona erdirme diyebileceğimiz bu işlevinin yanında vergi yargılamasının mükellef haklarını da doğrudan etkileyen başka tali fonksiyonları da bulunmaktadır.

1. Çıkar Dengesini Koruma İşlevi

Vergiler vesilesiyle devletin üstün amacı ve bireyin maddi çıkarı karşı karşıya gelmekte ya da çatışmaktadır. Bu zıt durum doğal olarak birçok uyuşmazlığa da gebedir. Vergilendirme işleminin vergi yargılanması yoluyla denetlenmesi, işlemin hukuka uygunluğunun sağlanmasıyla mükellef alacaklı idare karşısında korunmakta, bununla birlikte idarenin kanundan doğan alacağına eksiksiz bir biçimde kavuşması da sağlanmaktadır. Kısacası, Vergi hukuku, Vergi yargısı aracılığıyla, idarenin işlemlerini denetleyerek, kanuna aykırı olanları tespit etmek suretiyle, mükellefle idare arasındaki çıkar dengesini korumayı gaye edinir[43].

2. Hukuki Güvenliği Sağlama İşlevi

Vergiler başta olmak üzere kamu alacaklarının Anayasaya ve ilgili kanunlara uyarlı bir şekilde tahsilinin sağlanıp sağlanmadığının yargısal denetime tabi olması, mükelleflere ve vergi sorumlularına bir güvenlik sağladığı gibi vergi idaresi için de güvence oluşturmaktadır[44]. Böylelikle vergi idaresinin işlemlerinin istikrarlı ve belirli olması da sağlanabilecektir.

3. Vergi Adaletini Sağlama İşlevi

Vergi yargısının hukuki denetim vasıtasıyla Anayasa[45] 73. maddede de belirtilen vergi adaletinin sağlanmasına dolaylı yoldan yardımcı olduğunun kabulü gerekmektedir[46].

---

[42] Şerafettin Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi (Filiz Kitabevi 1990) 8

[43] Karakoç, Genel Vergi Hukuku (n 29) 799

[44] Aksoy (n 42) 9; Karakoç, Genel Vergi Hukuku (n 29) 798

[45] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun Numarası: 2709, Kabul Tarihi: 18.10.1982, RG 09.11.1982/17863

4. İçtihat Yaratma İşlevi

Vergi yargısının önemli işlevlerinden birisi de içtihat yaratmaktır. Temelde ekonomik faaliyetleri konu edinen vergi hukukunda, olağanüstü hızla gelişen ekonomik faaliyetlerin tamamını kapsayacak şekilde mevzuat oluşturmak ve bu alanı güncel tutmak mümkün olamamaktadır. Uyuşmazlıkların temel nedenlerinden biri olan yorum farklılıkları da içtihatlar yoluyla ortadan kaldırılabilir. Tüm bu nedenlerden hareketle vergi yargısı, uyuşmazlıkları kesin olarak çözüme bağlamak olan asli işlevini yerine getirirken diğer yandan içtihat yaratarak, vergi sorunlarının çözümünde ve vergi hukukunun gelişmesinde önemli bir katkı sunacaktır[47].

C. Vergi Yargılama Usulüne Hâkim Olan İlkeler

Vergi yargı yerlerinin görev alanına giren uyuşmazlıkları çözümlerken objektif bir yargı yapabilmeleri ve zamanında karar verebilmeleri için uymaları gereken birtakım ilkeler bulunmaktadır. Dolayısıyla bu ilkelerin hayata geçirilmesiyle mükellefin yargılamadaki hakları arasında doğrudan bir ilişki söz konudur. Ülkemizde vergi yargılamasına hâkim olan ilkeler genelde idari yargılama hukukunun ilkeleriyle aynıdır. Aynı zamanda vergi yargılama hukuku ilkeleri İYUK m.31/1 de yapılan atıf gereği muhakeme kurumları bakımından organik olarak medeni yargılama hukuku ilkelerine; konunun kamu yararındaki baskınlık nedeniyle de özellikle ceza yargılama hukukundaki ilkelerle benzerlik göstermektedir[48].

1. Yazılılık İlkesi

İYUK m.1/2 de "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.*" denilmek suretiyle açık bir şekilde yazılı yargılama usulü benimsenmiştir. Vergi yargılamasında yazılılık ilke-

(Mükerrer)

[46] İbiş (n 35) 42; Üstün, Nasıl Bir Vergi Sistemi ve Vergi Yargısı (n 19) 86

[47] Karakoç, Genel Vergi Hukuku (n 29) 799; Yüce (n 22) 39

[48] İbiş (n 35) 43; Yüce (n 22) 41

sinin uygulanmasının amacı, davayı hızlandırmak suretiyle uyuşmazlığı en kısa süre içinde çözmektir.[49].

2. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un idare ve vergi mahkemelerinin oluşumunu hüküm altına alan 4.maddesi *"İdare ve vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşur."* hükmünü haizdir. Toplu yargılama usulü adalet anlayışına daha yakındır[50].

3. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas, hakkında düzenleme bulunan belirli bir durum için konulmuş bir kuralın, o duruma benzeyen fakat kanunda hakkında düzenleme bulunmayan bir başka duruma da uygulanmasıdır[51]. Anayasa 73.madde gereği vergi hukukunda kıyas yasaktır. Vergilendirmede kıyas yoluna başvurulduğunda vergilerin kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş olmaktadır. Vergi koyma yetkisi olmayan vergi yargısının, kıyas yoluyla, kanuna dayanmayan bir takım vergiyi doğuran olaylar meydana geldiğini kabul etmesi durumunda kişilerin vergi yükü değişebilir. Bu hal de doğrudan hukuki güvenliğin kaybolmasına sebep olur[52].

4. Delil Serbestisi İlkesi

Vergi yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesi ve buna bağlı olarak delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi benimsenmektedir[53].

---

[49] "Yazılı yargılama yapmak zorunda olan idari yargı yerlerinin kendiliğinden yapacakları her çeşit inceleme için, lüzum gördükleri ve taraflar veya ilgili yerlerden isteyebilecekleri evrak ve bilgiler kapsamında, tanık veya şahit dinlenmesi ya da ifade alınması şeklinde bir yöntem bulunmamaktadır" Danıştay 8 D 3369/917, 25.2.2004 (Kazancı İçtihat Bankası)

[50] Bu usulün adaleti daha iyi dağıtacağı, toplu bir mahkemede üye hakimlerin bilgi ve tecrübelerini bir araya getirmek suretiyle tek hâkimin vereceği kararlara nazaran daha iyi kararlar alınacağı savunulmaktadır. Ayrıca toplu yargılama usulü daha adil kararlar verilmesini sağladığı gibi karşılıklı denetim imkanını da vermektedir. Üstün, Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı (n 19) 147

[51] Kemal Gözler, Hukukun Temel Kavramları (6th edn, Ekin Yayınevi 2009) 126

[52] Aksoy (n 42) 205

[53] Öncel, Kumrulu and Çağan (n 3) 204; Karakoç, Genel Vergi Hukuku (n 29) 937

Delil serbestisinin öncelendiği uyuşmazlıklarda kullanılacak olan delillerin önceden kanunla belirlenmiş olması şart değildir. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliği, her türlü delille ispatlanabilir. VUK m.3 gereği *"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."*.

5. Re'sen Araştırma İlkesi

Re'sen araştırma, bir hususun gerçekliği, özelliği veya niteliklerinin ortaya konulması amacıyla, görevli makamlar tarafından kendiliğinden yapılan araştırma ve incelemeler şeklinde tanımlanabilir[54].[55]. İYUK m.20'nin ilk cümlesinde bu ilke *"Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar."* hükmü ile vücut bulmaktadır. Dava malzemesinin toplanması konusunda mahkemenin aktifliği anlamına da gelen re'sen araştırma ilkesi, tarafların ileri sürdüğü delillerle bağlı olmayan mahkeme için bir *hak*, ama aynı zamanda hukuki talep ve kamu düzeni bakımından önem taşıyan olayları incelemek zorunda olan mahkeme için de bir *yükümlülük* niteliğindedir[56]. Ayrıca re'sen araştırma ilkesi, uyuşmazlık konusu olayların ve delillerin mahkemece tek başına araştırılması değil, bunların doğruluğundan mahkemenin tek başına sorumlu olması anlamına da gelmektedir[57].

Resen araştırma ilkesi gereği, tarafların olaya ilişkin hukuki değerlendirme ve nitelemeleri mahkemeyi bağlamayacak, ileri sürülenlerden başkaca iptal sebepleri ile sorumluluk nedenleri ve olaya uygulanacak hukuk kuralı mahkemece re'sen tespit edilerek uyuşmazlığın esası hakkında karar verilecektir[58].

---

[54] İbiş (n 35) 52

[55] Yücel Oğurlu, "Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re'sen Araştırma İlkesi" (1998) 2 (1) Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, 132

[56] Yusuf Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku (Alfa yayınevi 1995) 88

[57] Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku (n 56) 53

[58] Re'sen araştırma ilkesi hâkime, olayın çözümlenebilmesi ve gerçeğin ortaya çıkarılması için bireyin ulaşamadığı bilgi ve belgeleri kendiliğinden araştırma ve ilgili kişi ve kurumlardan tarafların talebi olmasa bile tek taraflı olarak isteyebilme görev ve yetkisini vermektedir. Oğurlu, "Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re'sen Araştırma İlkesi" (n 55) 132

6. Gizlilik İlkesi

Gizlilik ilkesi dosyasında mevcut belgelere dosyanın tarafı olmayan kişilerce ulaşımın engellenmesini, kanunlarda belirtilen durumlar dışında başka kişi ve kurumlara verilmesinin önlenmesidir. Bu ilkeye aykırı durumlar ayrıca VUK'da yer alan vergi mahremiyetinin ihlal suçuyla yaptırım altına alınmış durumdadır[59].

III. MÜKELLEFİN VERGİ YARGILAMASINDAKİ HAKLARI

Mükelleflerin vergi yargılamasındaki haklarının kaynağını yukarıda izah edilmeye çalışılan vergi yargılamasına hâkim ilkelerin oluşturduğunu söyleyebiliriz. Mükellefler vergi yargılaması süjesi olarak vergi yargılaması sürecine dâhil olup olmayacaklarına dava açma hakkını kullanarak karar verirler. Bu nedenle ilk olarak mükellefin hukukun genel ilkelerinden kaynaklanan haklarının içinde değerlendirilen başvuru hakkından bahsedilecek, bu kısımda ayrıntılı olarak dava hakkı incelenmeye gayret gösterilecektir. Daha sonra ise vergi yargılamasının başlamasıyla birlikte mükellefin bu süreçte sahip olduğu hakları sayılıp açıklanacaktır.

A. Başvuru Hakkı

Mükellefin vergilendirme ile ilgili olarak idare ile arasında meydana gelebilecek uyuşmazlıkları idari yollarla çözebileceğinden yukarıda bahsedilmişti. Türk Vergi Hukukunda idari çözüm yollarının iki özelliğinden bahsedilmektedir. Bunlardan ilki idari çözüm yollarına başvuru zorunlu değil ihtiyaridir. İkincisi ise, idari çözüm yoluna başvurmak yargı yoluna halel getirmez. Başka bir deyişle vergi ödevlisi idari çözüm yoluna başvurup da öngördüğü ve istediği sonuca ulaşamazsa, bu takdirde anlaşmazlığın çözümü için süre şartına bağlı olmak kaydıyla yargı yoluna başvurabilir[60]. Başvuru hakkı, dava hakkını da içinde barındıran bir şemsiye hak niteliğindedir.

---

[59] VUK m.5 kapsamında görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemeyecek kişiler arasında vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar da sayılmıştır.

[60] Öncel, Kumrulu and Çağan (n 3) 170; Karakoç, Genel Vergi Hukuku (n 29) 729

1. Dava Hakkı

Kendiliğinden hak alma yasağının ve hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak, fertlerin devlete karşı hakkın dağıtılmasını talep ve yargı hakları bulunmaktadır[61]. Dava hakkı hukukumuzda anayasal teminat altındadır. Ayrıca birçok kanunda dava hakkı ve kapsamı tanımlanmış; AİHS başta olmak üzere birçok uluslararası sözleşmede yer almıştır.

Dava hakkı anayasal temelini Anayasanın 36.maddesinden almaktadır. Bu maddede *"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*" hükmü ile hakkın genel kapsamı belirlenmiştir. Herkes kavramının içine mükelleflerin de dâhil olduğu şüphesizdir. Yine Anayasa m.125 "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*" ifadesi de doğrudan dava hakkını işaret etmektedir. Vergi mevzuatına bakıldığında ise VUK m.377 ilk fıkraya göre mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Diğer taraftan vergi alacağını güvence altına almaya yönelik işlemlerle cebren tahsilat işlemlerine karşı dava açma hakkı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun[62]'nun 15, 20 ve 58. maddelerinde yer almaktadır. AİHS'nin adil yargılanma hakkı başlıklı 6.maddesinin ilk cümlesi ile ilgili için mahkemeye ulaşma teminatı sağlanmıştır. *"Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir."*[63]

B. Mükellefin Vergi Yargılaması Sırasındaki Hakları

1. Temsilci ve Avukat Bulundurma Hakkı

Bir vergi davasında her iki taraf için hem talep hem de savunma hakkı açısından değerlendirilmesi gerekli sonuçlar doğmaktadır. Savun-

---

[61] Bir sübjektif hakkın mahkemeler vasıtasıyla ileri sürülmesi yetkisi dava hakkı olarak tanımlanmaktadır. Hakan Pekcanıtez, Oğuz Atalay, Muhammet Özekes, Medeni Usul Hukuku Temel Bilgiler (7th edn, Yetkin Yayınevi 2014) 35

[62] Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 6183, Kabul Tarihi: 21.07.1953, RG 28.07.1953/8469

[63] AİHS http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_2014_1_TUR (14.02.2020)

ma ifadesi, genelde davalı taraflar için kullanılmakta ise de vergi yargılamasında bir mali yaptırım ya da cezaya muhatap olan davacı, idari ve yargısal süreçlerde çoğunlukla savunma pozisyonuna düştüğünden *davacıya ait bir savunma hakkından* bahsetmek mümkün olmaktadır[64]. Dava konusu olan işin gereği veya yargılama anında ortaya çıkan bazı hususlara dair kendisinden bir ispat ya da açıklama beklenen taraflar da doğal olarak savunma yapmak durumundadırlar. Ayrıca davacının dava açılırken sunduğu talebinin yanında, dava devam ederken her iki tarafın da yargılamaya ilişkin olarak mahkemeden ve mahkeme vasıtasıyla karşı taraftan talepleri olabilir. Mükellefler vergi yargılamasında bu savunma ve taleplerini kendileri ileri sürebilecekleri gibi bu hususta kendilerini avukatla temsil ettirebilirler. Avukat, Avukatlık Kanunu[65] m.1 ve 2'ye göre *"her türlü hukuki mesele ve anlaşmazlıkların adalet ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesini ve hukuk kurallarının tam olarak uygulanmasını her derecede yargı organları, hakemler, resmi ve özel kişi, kurul ve kurumlar nezdinde sağlayan, hukuki bilgi ve tecrübelerini, adalet hizmetine ve kişilerin yararlanmasına tahsis ederek kamu hizmeti gören serbest meslek mensubu kimsedir".* Avukatın iki önemli görevi vardır. Bunlardan birincisi tarafın temsilcisi olmak-ki burada müvekkilinin hak ve menfaatlerini korur-, diğeri ise yargının bir süjesi olarak hukukun uygulanması ve adaletin gerçekleşmesine yardımcı olmaktır[66]. Sadece baroya kayıtlı olan kişiler avukat olarak görev yapar. Bu anlamda avukatlık mesleği bir tekel oluşturmaktadır. Vergi yargılamasında mükellefin kendisini bir avukat vasıtasıyla temsil ettirme zorunluluğu bulunmamakla birlikte, vergi mevzuatının karışıklığı ve sürekli değişmesi göz önüne alındığında mükellefin hak kaybına uğramaması ve/veya daha büyük zararlarla karşılaşmaması açısından kendisini avukatla temsil ettirmesi kendi menfaatine olacaktır.

Duruşmalarda kendisini avukatla temsil ettirebilmesi dışında mükellef, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde eğer hazır bulundurursa mali müşaviri veya muhasebecisinin dinlenilmesini de talep edebilir. Zira VUK Mükerrer 378. madde uyarınca, *"Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda mahkeme, vergi davasına konu*

---

[64] İbiş (n 35) 106

[65] Avukatlık Kanunu, Kanun Numarası: 1136, Kabul Tarihi: 19.03.1969 RG 07.04. 1969/13168

[66] Pekcanıtez, Atalay and Özekes (n 61) 110

olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler." Ancak bu durumun duruşmayla sınırlı olduğu gözden kaçırılmamalıdır[67].

Mükellefin avukatla temsil edilmesi kadar, mükellefin avukatına söz hakkı tanınmasının da önemini belirtmek gerekmektedir. Zira yazılılık ilkesinin ağır bastığı idari yargılama usulünde duruşmalarda avukatların söz hakkının mümkün olduğunca sağlanması ve kısıtlanmaması, görevli dairenin ve mahkemenin göz etmesi gereken başlıca meselelerden olup, adil bir yargılamanın basamaklarından birini teşkil etmektedir[68].

2. Adli Yardımdan Yararlanma Hakkı

Modern hukuk sistemlerinde yargılama faaliyetleri ücretsizdir yani bu hizmetlerden yararlanan kimseler bu iş için hâkime ayrıca bir ücret ödemezler[69]. Devletin en önemli fonksiyonlarından biri olan yargılama, bir kamu hizmeti olarak ücretsiz olarak sunulur. Ancak tarafların yargılama sürerken salt yargılama faaliyeti dışında ortaya çıkan masrafları karşılamaları zorunluluğu doğabilmektedir. Dolayısıyla sırf ekonomik yetersizlikler nedeniyle haklarını arama yolundan vazgeçmek zorunda kalma ihtimali ile karşı karşıya kalan kişilerin geçici olarak bu masraflardan muaf tutulması ve gerektiğinde kendilerine bir avukat görevlendi-

---

[67] "Dava dosyasının incelenmesinden, savunma dilekçesinde davalı idarenin Vergi Usul Kanununun mükerrer 378 inci maddesi gereğince vergi inceleme raporlarını düzenleyen vergi inceleme elemanının dinlenilmesini talep ettiği, ara kararına verilen cevapta da aynı talebin tekrarlandığı anlaşılmıştır. Bu durumda, vergi inceleme elemanının Vergi Usul Kanununun mükerrer 378 inci maddesi gereği dinlenilebilmesi ancak duruşma yapılmasına bağlı olduğundan davalı idarenin duruşma talebinde bulunduğu sonucuna ulaşılmış olup, duruşma yapılmaksızın verilen kararda yasaya uyarlık görülmemiştir." Danıştay 4 D 1959/2845 19.9.2007 (Kazancı İçtihat Bankası)

[68] "Davalı idareye tebligat yapıldığı halde, davalı idareyi temsilen gelen olmaması 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununa göre duruşma yapılmasına engel bir durum olmadığından, davacının vekillerine yukarıdaki esaslar doğrultusunda "söz hakkı" tanınması gerekirken, bu hakkın sınırlanması şeklinde gelişen olaylar nedeniyle duruşma yapılmamasında "adil yargılanma ilkesi" ne uyarlık bulunmamaktadır. Bu nedenle ilgililere söz hakkı tanınmadan ve bu konudaki şikâyet yollarının tükenmesini beklemeden uyuşmazlığın esası hakkında verilen kararlarda hukuka uyarlık bulunmadığından davacının temyiz isteminin kabulü gerekir." Danıştay 5 D 291/3370 29.9.2004 (Kazancı İçtihat Bankası)

[69] Ayşe Kılınç, Medeni Usul Hukukunda Adli Yardım, (Adalet Yayınevi 2013) 7

rilmesi için hukuki bir çözüm yolu olarak adli yardım, hali hazırda hukuk sistemimizde yer alan bir kurumdur. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun[70] 334.maddesinden hareketle adli yardım, kendisi ve ailesinin geçimini önemli ölçüde zor duruma düşürmeksizin yargılama ve takip giderlerini kısmen veya tamamen ödeme gücünden yoksun olup da haklı oldukları yolunda kanaat uyandırabilen ve gerekli şartları taşıyan kimselere sağlanan geçici muafiyet olarak tanımlanabilir[71].

HMK'da düzenlenmiş ve medeni usul hukukuna ait bir kurum olan adli yardıma ilişkin hükümlerin idari yargıda uygulanması mümkün müdür sorusunun cevabı İYUK 31.maddede bulunmaktadır. Zira İYUK m.31'de HMK'ya atıfta bulunulan hususlar arasında adli yardım da yer almaktadır. Kanuna göre ihtiyar heyeti üyelerinin de imzasının bulunduğu fakirlik belgesini muhtarlıktan temin eden her gerçek kişi adli yardım kapsamına dâhil olabilmektedir. Tüzel kişilerden ise ancak kamuya yararlı dernekler ve vakıflar adli yardım imkânlarından yararlanabilir. Adli yardım talebinin kabul edilebilmesi için ekonomik yetersizliğin ispatı yeterli değildir. Bunun yanı sıra adli yardım talebinde bulunanın davasında veya talebinde haklı olduğunu ispatlaması başka bir ifadeyle hâkimde bu doğrultuda bir kanaat uyandırması gerekir[72]. Adli yardım, idari yargılama usulü gereği olarak dava dilekçesi ile birlikte veya nihai karardan önce olmak şartıyla dilekçe ile davanın her aşamasında istenebilir. Mahkeme yardım istemi hakkındaki kararını dosya üzerinden yapacağı inceleme sonucunda veya karşı tarafı dinledikten sonra karar verir[73]. Adli yardım istemi kabul edilen mükellef geçici olarak yargılama giderlerini ödemekten kurtulur. Bilirkişi ücreti gibi kimi ücretler devlet tarafından karşılanır, gereken durumlarda kendisine avukat temin edilir. Yabancı uyruklu mükellefler de adli yardım koşullarını sağlamaları ve karşılıklılık şartına bağlı olarak adli yardım isteminde bulunabilir[74].

---

[70] Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Kanun Numarası: 6100, Kabul Tarihi: 12.01.2011, RG 04.02.2011/ 27836

[71] Pekcanıtez, Atalay and Özekes (n 61) 705; Kılınç (n 69) 9

[72] A.Şeref Gözübüyük, Yönetsel Yargı (32nd edn, Turhan Kitabevi 2012) 477

[73] Gözübüyük, Yönetsel Yargı (n 72) 477

[74] "İdari yargıda duruşma yapılabilmesi için kanunda öngörülen şartların gerçekleşmesi gerekir. Bu nedenle idari yargıda duruşma istisnai bir özellik taşımaktadır." Danıştay 10 D 1136/4131 10.10.2011 (Kazancı İçtihat Bankası)

3. Duruşma ve Yürütmeyi Durdurma Talep Etme Hakkı

İdari yargılama usulü kural olarak yazılıdır (İYUK m.1/2). Sözlü yargılama usulünün uygulanabilmesi için kanunda açık hükme ihtiyaç duyulur[75]. Duruşma, İYUK'un 17.maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca "*Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve otuz iki bin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı otuz iki bin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır."*[76] Danıştay, mahkeme ve hâkimler hiçbir koşulla bağlı olmaksızın kendiliğinden duruşma yapılmasına da karar verebilir (İYUK m.17/4). Mükellefler duruşma istemlerini ancak dava dilekçeleri ile cevap ve savunma dilekçeleri ile yapabilirler (İYUK m.17/3). Şartların oluşması ve isteme rağmen duruşma istemi yerine getirilmeden esas hakkında karar verilmesi hukuka aykırılık teşkil eder[77]. Ayrıca *"Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir."* hükmünü öngören İYUK 17.maddenin son fıkrası da mükellefler yönünden bir hak teşkil etmektedir.

İYUK 27/1 uyarınca "*Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz.*" Bu durum idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanmasının doğal bir sonucudur. Vergi mahkemelerinde ise "*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*. "(İYUK m.27/4). Ancak "*ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinde yapılan işlemlerle, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsilat işlemini durdurmaz, bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir."* (İYUK m. 27/4). Dolayısıyla bu

---

[75] Gözübüyük, Yönetsel Yargı (n 72) 351

[76] Hazine ve Maliye Bakanlığınca 2019 yılı için belirlenen yeniden değerleme oranı (%22,58) dikkate alınmak suretiyle hesaplanan güncel miktar 53.000,00 TL dir.

[77] "Dava; vergi tahsili için düzenlenen ödeme emrinin iptali istemine ilişkindir. 2577 Sayılı Kanun'un 17. maddesinde öngörüldüğü şekilde davacı şirketin Yasada belirtilen koşullara uygun olan duruşma isteği dikkate alınarak duruşma yapıldıktan sonra bir karar verilmesi gerekirken, bu hükme uyulmaksızın verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir." Danıştay 4 D 9157/1768 18.03.2014; diğer kararlar için bkz Danıştay 6 D 3848/1511 20.03.2019; Danıştay 13 D 2499/439 13.02.2018 (Kazancı İçtihat Bankası)

işlemlerin icra edilebilmesinin önüne geçebilmenin tek yolu, söz konusu işlemler hakkında yürütmenin durdurulmasını talep etmektir.

4. Delil ve İspat Hakkı

Vergi yargılamasında delil serbestisi benimsenmekle birlikte bunun iki istisnası bulunmaktadır. Bu istisnalar biri yemin diğeri ise vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık olmayan tanık ifadesidir (VUK m.3/B). Mükellef tarafından yapılan bildirimler, verilen beyannameler, mükellefe ait defter, kayıt ve belgeler, idarece düzenlene tutanaklar, bilirkişi görüşleri, keşif, karineler delillere örnek gösterilebilir[78].

Maddi bir olgunun meydana geldiğini ileri süren kişinin bu iddiasını ispatlaması genel kuraldır. Ancak vergi hukukunda ispata ilişkin kural farklılık arz etmektedir. VUK 3.maddesinin B bendinin 3. fıkrasına göre, "*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*" Bu düzenlemeden çıkan sonuç, hayatın olağan akışına, iktisadi ve teknik icaplara aykırı bir şeyin iddia edilmesi durumunda ispat yükü bunu iddia edene düşer[79]. Örneğin, vergi idaresi gerçeğe uygun ticari, teknik ve ekonomik koşulları, normal ve mutad durumları esas alarak vergi tarh ettiği hususunda hâkimi ikna edebilirse, durumun aksini iddia eden mükellefe ispat külfeti doğmaktadır[80].

5. Adil Yargılanma Hakkı

Adil yargılanma hakkı, adaletin dağıtımı ile değil, adaletin adil dağıtımı ile ilgilidir[81]. Üç temel işlevi olduğu kabul edilen[82] Adil yargı-

---

[78] Öncel, Kumrulu and Çağan (n 3) 205; Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 6) 84

[79] ibid 82

[80] "…çok yüksek miktardaki demir alımının nakliyesinin ve depolanmasının şirket yetkilisince ticari icaplara uygun olarak açıklanamaması,….faturalara ilişkin ödemelerin çok geç ödendiği ve demir sektörü için bu hususun ticari icaplara uygun düşmemesi, …inceleme elemanın kabul ettiği gerçek alımlar dışındaki alımların gerçek olmadığı sabit bulunan davacının, satışlarının büyük bölümünün de gerçek olduğunu ispatlayamamış olması karşısında, bu faturaların komisyon karşılığı düzenlendiğinin kabulü gerekmekte olup davacı şirkete düzenlenen faturalar nedeniyle re'sen yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık görülmediğinden vergi ve cezaların kaldırılmasına dair Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet bulunmamaktadır." Danıştay 4 D 2007/1857 07.3.2019 (Kazancı İçtihat Bankası)

[81] Yaltı (n 11) 81

lanma hakkı, Anayasamızın "Temel Haklar ve Ödevler" kısmının, "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümünün, "Hak Arama Hürriyeti" başlıklı 36.maddesine 3/10/2001 tarihli ve 4709 sayılı Kanunun 14'üncü maddesiyle eklenmiş olup, bu hakkın tanımını yapan herhangi bir düzenleme bulunmadığından, Anayasa m. 90/5 gereğince uluslararası anlaşmaların bu konudaki hükümleri ve ilgili ulusal ve uluslararası mahkeme yorumları tanımın ve kapsamın belirlemesinde önem kazanmaktadır. Yaltı'ya göre Anayasa m.90/5'in pratik etkinliğini en çok vergilendirme işlemlerine karşı açılan davalarda beklemek gerekir[83]. Hâkimden, vergilendirme işleminin hukuka uygunluğunu denetlerken, işlemin hukuki sebebini teşkil eden vergi yasasına aykırı olup olmadığının ötesine geçerek, AİHS-yasa değerlendirmesinde bulunması beklenmelidir[84].

Adil yargılanma hakkı AİHS'nin 6. Maddesiyle güvence altına alınmıştır[85]. Usul hukukunun koruma mekanizmalarından en önemlisini

---

[82] Bu üç temel işlev; Adil yargılanma hakkı, devletin yargı fonksiyonunu bizzat sınırlandırması anlamına gelir ve bununla yargılamanın doğru ve adil bir biçimde gerçekleştirilmesi amaçlanır. Adil yargılanma hakkı, yargılamaya katılanların salt obje haline gelmesini engeller ve böylelikle onların yargılamaya ve sonuca etki edebilmelerine olanak tanır. Adil yargılanma hakkı, ayrıca, yargılama sırasında vuku bulabilecek insan hakları ihlallerini önlemede bir emniyet sübabı görevi görür. Hakan Pekcanıtez, "Medeni Yargıda Adil Yargılanma", (1997) (2) İzmir Barosu Dergisi, 39

[83] ibid 36

[84] ibid 36

[85] AİHS m.6

Adil Yargılanma Hakkı

1. Herkes, davasının medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.

3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:

a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;

temin eden bu madde, bir adalet standartı[86] oluşturarak, yargılama sürecinde ulusal mahkemelerin doğru veya yanlış bir karar verip vermediğiyle değil, karşı tarafın sunduğu delilleri çürütebilme gibi savunma fırsatlarının taraflara sağlanıp sağlanmadığı ve adilane bir karar verilmesine olanak sağlayacak zeminin temin edildiği bir yargılama sürecinin sorgulanmasıyla ilgilenmektedir[87].

AİHS m.6 düzenlemesi ilk bakışta kişisel hak ve yükümlülükler ile ceza davalarına ilişkin görünmekte ise de AİHM vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan birçok ihlal iddiasını inceleyerek adil yargılanma hakkı kapsamında kararlar vermiştir[88]. Anayasa yargısı penceresinden konu ele alındığında, Anayasa Mahkemesi tarafından vergi aslını ilgilendiren uyuşmazlıklar açısından, vergi uyuşmazlıklarının adil yargılanma hakkına ilişkin güvenceler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır[89].

---

c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek;

e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak..

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi <http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_2014_1_TUR> (20.02.2015)

[86] Billur Yaltı "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı" (2000) (143) Vergi Sorunları Dergisi, 153

[87] Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı" (n 86) 155

[88] İbiş (n 35) 77

[89] "özellikle adil yargılanma hakkı kapsamında yer alan güvence hükümleri arasında yer verilen makul sürede yargılanma hakkının işlevsel bir rol oynayabileceği ve bu yönüyle daha çok kamusal niteliği ağır basan bir ilişki olarak kabul edilen salt vergisel uyuşmazlıkların, başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlülükler alanında önemli yansımaları bulunan bir ilişki olduğu anlaşılmakta ve belirtilen tespitler çerçevesinde, vergi uyuşmazlıklarının adil yargılanma hakkına ilişkin güvenceler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda başvuru konusu olabilecek vergi uyuşmazlıklarına yönelik ihlal iddiaları Anayasa Mahkemesi'nin konu bakımından yetki alanı içerisinde yer almaktadır." Anayasa Mahkemesi, 2013/596, 08.05.2014 (Kazancı İçtihat Bankası)

AİHS m.6, birinci fıkrası başta olmak üzere, içinde birden çok ilke ve hak barındıran torba bir madde niteliğindedir. AİHS 6. maddede mükelleflere temas eden düzenlemeleri ayrı başlıklarda ele almak gerekir.

a. Bağımsız ve Tarafsız Mahkeme Önünde Yargılanma Hakkı

Adil bir yargılanmanın ilk basamağını uyuşmazlığın, kanunla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde çözüme kavuşturulması oluşturur. Anayasamızın 9.maddesine göre *"Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız ve tarafsız mahkemelerce kullanılır."*[90] Ayrıca, Anayasa madde 37 gereği, "*Hiç kimse kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamaz."* Kanuni hâkim güvencesi adı verilen bu hak, herkese tanınmış bir temel hak ve özgürlük niteliği taşımaktadır. Soyut nitelik taşıyan bu düzenlenmeleri somutlaştıran en önemli düzenlemelerden birisi de reddi hâkim müessesesidir. İYUK 31. maddesinde yer alan ve HMK'ya atıfta bulunulan konuların başında hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi gelmektedir. Söz konusu göndermenin, anılan Kanunun, reddi hâkim sebepleri, buna ilişkin istemin şekli ve karara bağlanması ile ilgili kurallarına yapılmış olduğu kabul edilmektedir[91]. Mükellef, gerek 6100 sayılı HMK'nın 34. maddesinde sayılan yasaklılık sebepleri, gerekse de 36.maddede tadadi bir biçimde yer verilen ret sebeplerinin varlığı durumunda hâkimin reddini bir dilekçeyle, reddini istediği hâkimin mensup olduğu mahkemeden isteyebilecektir.

b. Makul Sürede Yargılanma Hakkı

Makul sürede yargılanma hakkının amacı Anayasa Mahkemesi tarafından, "*Tarafların uzun süren yargılama faaliyeti nedeniyle maruz kalacakları maddi ve manevi baskı ile sıkıntılardan korunmasıdır*." şek-

---

[90] "Tarafsız" ibaresi, 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle, "bağımsız" ibaresinden sonra gelmek üzere eklenmiştir.

[91] "Her ne kadar, 2577 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen 31'inci maddesiyle göndermede bulunulan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda, reddi hakim talebi hakkında verilen kararların temyiz edilebileceği hüküm altına alınmış ise de; söz konusu gönderme, anılan Kanunun, reddi hakim sebepleri, buna ilişkin istemin şekli ve karara bağlanması ile ilgili kurallarına yapılmış olduğundan; ilk derece yargı yerlerinin nihai kararları için öngörülen ve bu kararların hukuka uygunluğunun denetlenmesini sağlayan temyiz başvurusunu da kapsaması olanaklı değildir." Danıştay 7 D 586/1003 15.04.2004 (Kazancı İçtihat Bankası)

linde açıklanmaktadır [92]. Hukuki uyuşmazlıkların çözüm süresini uzatarak elde edilecek hükmün yararını ortadan kaldıracak bir yargılama, adaletin yerine getirilmesindeki etkililiğe ve güvenliğe zarar verecektir[93].

Makul süre, başlangıç ve bitiş noktaları arasında bir dönemdir. Makul sürenin hesabı, medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklarda, mahkemeye gidildiği tarihten, ceza davalarında ise suç isnadında bulunulduğu tarihten başlanılarak, yargılamanın kesin olarak bittiği veya ihlalin giderildiği tarihe kadar geçen süreye göre yapılır[94]. Makullük değerlendirmesinde dikkat edilen ölçüler, davanın karmaşıklığı, başvurucunun tutumu, yetkili idari makamların ve yargı mercilerinin tutumudur[95]. Hozee vs. Netherlands davasında AİHM, davanın karara bağlanması için harcanan üç yıl ve on haftalık süreyi uzun bulmamış, davadaki koşullar altında m.6/1'in ihlal edilmediğine karar vermiştir[96]. Mansur vs. Türkiye davasında ise adli idari makamlar arasındaki iletişim eksikliği sebebiyle davanın makul sürede sonuçlandırılmadığı belirtilerek adil yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır[97]. Bir kararında Anayasa Mahkemesi, önüne bireysel başvuru yoluyla gelen bir uyuşmazlıkta, (uyuşmazlığın çözümünde başvurucu dilekçeleri ve davalı idare savunmaları dışında yargılama mercilerince herhangi bir araştırmaya gidilmemiş olmasına karşın) derece mahkemelerindeki incelemenin toplam 5 yıl 17 gün sürmesi ve bu sürenin 4 yıl 1 ay 4 gününün kanun yo-

---

[92] Anayasa Mahkemesi Başvuru No: 2012/13 02.07.2013 (anayasa.gov.tr)

[93] "Yine Yüksek mahkemeye göre, makul sürede yargılanma hakkı bakımından uyuşmazlığa ilişkin yargılamanın kısa sürede sonuçlandırılması önemli olmakla beraber, hukuki uyuşmazlığın çözümünde gerekli özenin gösterilmesi de büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle yargılama süresinin makul olup olmadığının her bir başvuru açısından münferiden değerlendirilmesi icap etmektedir. Anayasa Mahkemesi Başvuru No: 2012/13, 02.07.2013 (anayasa gov.tr)

[94] Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı" (n 86) 155

[95] ibid 122

[96] Hozee v Netherlands (EHCR <http://sim.law.uu.nl/sim/caselaw/Hof.nsf> (20.02.2020); Davanın karmaşıklığı, yargılamanın kaç dereceli olduğu, tarafların ve ilgili makamların yargılama sürecindeki tutumu ve başvurucunun davanın hızla sonuçlandırılmasındaki menfaatinin niteliği gibi hususlar, AİHM tarafından bir davanın süresinin makul olup olmadığının tespitinde içtihat yoluyla geliştirilmiş olan kriterlerdir.

[97] Mansur v Turkey (EHCR) <http://sim.law.uu.nl/SIM/CaseLaw/hof.nsf> (20.02.2020)

lunda geçmiş olması, şikâyete konu yargılamada makul olmayan bir gecikmenin olduğuna karar vermiştir[98].

Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması görevi, Anayasamızın 141.maddesi gereği yargıya aittir. Vergi yargılama hukukuna hâkim olan yazılılık ilkesi, ceza ve hukuk yargılamalarına nazaran vergi mahkemelerinde görülen davaların daha kısa sürede sonuçlanmasına sebep olmaktadır. Ancak ilk derece yargılamasında görece kısa olan yargılama süresi, mükellef ya da idare kanun yoluna başvurduğunda uzamaktadır. Adalet Bakanlığı, Türkiye aleyhine AİHM nezdinde yapılan başvurularda[99], adil yargılama hakkının ihlalinden kaynaklananların oranını da göz önüne alarak, bilhassa makul sürede yargılanmayı hayata geçirmeyi amaçlayan girişimlerde bulunmuştur. Bu bağlamda, her bir dava ve soruşturma için hedef süre öngörerek hedeflenen sürede tamamlanamayan dava ve soruşturmaların hızlandırılması amacıyla çözümler üretilmesini ve bu sayede yargılama ve soruşturma sürelerinin kısaltılmasını amaçlayan bir dava yönetim sistemi olan *"yargıda hedef süre"* uygulaması başlamıştır. 23 Haziran 2017 tarih ve 30105 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan, Soruşturma, Kovuşturma Veya Yargılama Hedef Sürelerinin Belirlenmesi Ve Uygulanmasına İlişkin Yönetme-

---

[98] Anayasa Mahkemesi Başvuru No: 2013/596 08.05.2014 "Başvuru konusu yargılama süreci değerlendirildiğinde, ilk derece Mahkemesince 15/4/2008 tarihinde tekemmül eden dava dosyasının 22/10/2008 tarihinde karara bağlandığı, arada geçen bu süre zarfında uyuşmazlığın çözümü için usuli bir işlem yapılmadan dosyanın bekletildiği, diğer yandan yargılamanın makul sürede sonuçlandırılmaması değerlendirilmesinin yapılacağı yerin ise kanun yolu incelemesinde geçen sürenin olduğu, zira bu inceleme safhasında iki kere yürütmenin durdurulması hakkında karar verilmesine karşın temyiz talebinin esastan sonuçlandırılmasının 4 yıldan fazla sürdüğü ve bu süre zarfında ilgili Daire tarafından yürütmenin durdurulması kararları dışında herhangi bir usuli işlem yapılmadığı tespit edilmekle beraber, yukarıda yer verilen tespitler ışığında, özellikle yargı sisteminin yapısından kaynaklanan iş yükü ve organizasyon eksikliğinin somut başvuruya ilişkin yargılama süresinin uzaması üzerinde baskın bir etkiye sahip olduğu anlaşılmaktadır. Anayasa'nın 36. maddesi ile Sözleşme'nin 6. maddesi, yargılama sisteminin, mahkemelerin davaları makul bir süre içinde karara bağlama yükümlülüğü de dâhil olmak üzere adil yargılama koşullarını yerine getirebilecek biçimde düzenlenmesini zorunlu kıldığından, hukuk sisteminde var olan yapısal ve organizasyona ilişkin eksiklikler yargılama faaliyetinin makul sürede gerçekleştirilmemesine mazeret sayılamaz." (anayasa.gov.tr)

[99] Ülkemiz aleyhine AİHM önünde bekleyen derdest başvuru sayısı, 2019 yılı sonu itibariyle, bir önceki yıla göre %30,15 oranında bir artışla 9.250 olmuştur. < http://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/18220201527421%20-20A%C4%B0HM%20%C4%B0statistik%20DE%C4%9EERLEND%C4%B0RME%20NOTU-2.pdf > (20.02.2020)

lik'le[100], hedef sürelerin Bakanlıkça belirleneceği öngörülmüştür. Ayrıca, belirlenen hedef sürelerin Bakanlık internet sitesinde ilan edileceği ve Cumhuriyet başsavcılıkları ile adalet komisyonu başkanlıklarına gönderileceği hususu da aynı Yönetmelikte hüküm altına alınmıştır. Vergi davalarında, mahkeme veznelerinin verdiği dava bilgi formlarında, işin durumuna göre 2020 yılında hedeflenen azami yargılama süresi 210 gün olarak belirtilmektedir. Kamuoyu tarafından da olumlu karşılanan hedef süre uygulamasının başarıya ulaşmasında, yargılama makamları kadar, mükelleflere ve vekillerine de büyük görevler düşmektedir. Uzun yargılama süreleri, mükelleflerin idare karşısında haklarını aramalarına baştan engel olabileceği gibi, karar mükellef lehine olsa da mali niteliği ağır basan davalarda mağduriyetlere sebebiyet verebilir. Uzun yargılama sürelerinin, vergi alacağına en kısa zamanda kavuşmak durumunda bulunan idareye faydasının olmadığı da bir vakıadır. Tüm bu nedenlerle, yargıda hedef sürenin başarısının mükellef haklarına olumlu katkısı ve ülkemiz aleyhine AİHM önünde adil yargılanma hakkı bakımından verilen ihlal kararı sayılarını azaltacağı yadsınamaz bir gerçektir[101].

c. Silahların Eşitliği/Çelişmeli Yargılama Talep Hakkı

Silahların eşitliği, tarafların herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın usuli haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşmesine fırsat verilmeksizin iddia ve savunmalarını makul yollar vasıtasıyla mahkemeler önünde ileri sürebilme fırsatına sahip olması anlamına gelir.

Anayasa Mahkemesi bir kararında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 245. Maddesi hükmünü silahların eşitliği ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir[102]. AİHM ise Meral vs. Türkiye davasında Danıştay savcısı görüşüne başvurucunun cevap vermesinin imkânsız olmasını çekişmeli

---

[100] Soruşturma, Kovuşturma veya Yargılama Hedef Sürelerinin Belirlenmesi ve Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik, RG 23.06.2017/30105

[101] İhlal kararlarının dağılımına bakıldığında, "adil yargılanma hakkına" ilişkin 2019 yılında 17 ihlal kararı verildiği görülmektedir. Bu sayı 2017 yılında 56, 2018 yılında 53 olup, bu hak bakımından dikkat çekici bir azalma yaşandığı göze çarpmaktadır. http://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/18220201527421%20-%20A%C4%B0HM%20%C4%B0statistik%20DE%C4%9EERLEND%C4%B0RME%20NOTU-2.pdf (20.02.2020)

[102] "İdari yargı mercilerine yapılan itirazda, gümrük idaresine itiraz sırasında kullanılan bilgi ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılamaz. Anayasa Mahkemesi, 2005/71, 18.10.2005

yargı ve silahların eşitliği prensibinin ihlali olarak değerlendirmiştir[103]. Silahların eşitliği ilkesi çerçevesinden vergi yargılaması değerlendirildiğinde ibrenin idareden yana olduğu görülmektedir. Re'sen araştırma ilkesinin vergi hâkimine kişilerin ulaşamadığı bilgi ve belgeleri bulup, değerlendirmeyi bunlara göre yapması konusunda bir yükümlülük getirdiği daha önce ifade edilmişti. Ancak re'sen araştırma ilkesine rağmen, vergi yargılamasında idarenin mükellefe nazaran daha güçlü konumda olduğu gerçeği göz ardı edilememektedir. Zira idarenin elinde güçlü denetim mekanizmaları ve hem denetim hem yargılama sürecinde aktif görev alan (vergi müfettişi, hazine avukatı vs.) uzman personeli bulunmaktadır. Karmaşık vergi mevzuatı da bilhassa avukat yardımı almayan mükellefleri yargılama sürecinde daha da güçsüz kılmaktadır.

d. Aleni Yargılanma Hakkı

AİHS m.6/1'de yer alan *"Herkes davasının .....kamuya açık olarak..... görülmesini isteme hakkına sahiptir" i*fadesi, sadece davanın duruşmalı olmasını değil, yargılamaya dair bilgi ve belgelerin taraflara açık olması anlamına gelmektedir[104]. Yine aynı maddeye göre karar aleni olarak verilir[105]. Ulusal mevzuatımıza baktığımızda gerek HMK gerek Ceza Muhakemesi Kanunu[106] gerekse de İYUK'ta aleni yargılama ilkesinin açıkça düzenlendiğini görmekteyiz. Duruşmalara ilişkin esasları düzenleyen İYUK md. 18'in ilk fıkrasına göre duruşmalar açık olarak yapılır. Ayrıca söz konusu fıkrada Sözleşmeye paralel bir biçimde, duruşmanın bir kısmının veya tamamının, görevli dairenin veya mahkemenin kararıyla, genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde gizli olarak yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

---

[103] Meral v Turkey (EHCR-http://sim.law.uu.nl/sim/caselaw/Hof.nsf/1d4d0dd240bfee7ec12568490035df05/ (20.02.2020)

[104] İbiş (n 35) 84

[105] Ancak sözleşme, ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabileceğini de öngörmektedir.

[106] Ceza Muhakemesi Kanunu, Kanun Numarası: 5271, Kabul Tarihi: 04.12.2004 RG 17.12.2004/25673

e. Delil Sunma ve Tanık Dinletme

Hakkaniyete uygun yargılama kavramı içinde değerlendirilir. Mahkeme belirli delil kurallarının izlenilmesini zorunlu kılmaz. Her devlet kendi kurallarını kendi koyar. Bu doğrultuda vergi hukukunda delil konusunda VUK'da mevcut hükümler nazara alınmaktadır. Bu konuya çalışmanın " Delil ve İspat Hakkı " başlıklı kısmında değinilmişti.

f. Tercüman Hizmeti Alma

Tercümandan ücretsiz yararlanma hakkı, esas bir savunma hakkı olup, davanın tümünü etkileyen belge ve kayıtlar bakımından geçerli olduğu gibi, yalnızca mahkeme önündeki yargılamaya değil, (denetim gibi soruşturma aşaması gibi) daha önceki safhalara kadar uzanan kapsamlı bir iletişim talebini korumaktadır[107]. Türkçe bilmeyen veya az derecede bilen mükelleflerin özellikle duruşmalı işlerde kendilerini daha iyi ifade edebilmeleri açısından, tercüman yardımından istifade etmelerinde hayati bir önem bulunmaktadır. İdari yargılama usulünde tercümanla ilgili İYUK'da doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. 6100 sayılı HMK'da 263.maddesinin ilk fıkrasında tercüman yardımı tanık dinlenilmesi ise sınırlandırılmıştır. Ancak ulusal hukukumuzda mevcut bir düzenleme bulunmamasına karşın, tercüman hizmeti alma, AİHS'nin 6.maddesinde "*Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak"* şeklinde açıkça vücut bulmaktadır. Bu nedenle vergi davalarında bilhassa duruşmada Türkçe anlamayan veya konuşamayan mükellefe ücretsiz tercüman desteği sağlanması gerekmektedir. Ayrıca Anayasa gereği, mahkemelerin dilinin Türkçe olduğu gerçeği karşısında, taraflarca sunulan ve yabancı dilde yazılmış belgelerin tercümeleri ile birlikte mahkemeye teslimi gerekmektedir. Heyet veya hâkim tarafından gerekli görülmesi halinde, bu tercüme ile yetinilmeyerek, re'sen araştırma ilkesi gereğince yeniden tercüme de yaptırılabilir[108].

g. Susma Hakkı

AİHS 6.maddesinden çıkarılabilecek haklardan birisi de susma hakkıdır. Keza Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de kararlarında susma

---

[107] Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı" (n 86) 134

[108] Saide Aksungur, İdari Yargılamada Duruşma (Dicle Üniversitesi SBE Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi 2019) 74

hakkının adil yargılanma hakkının içinde yer aldığını belirtmektedir[109]. İlk bakışta yalnızca ceza yargılamasına ait gibi görülen susma hakkı Anayasamızda 38.maddede hüküm altına alınmıştır. Anayasa m.38/5 uyarınca *"Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz"*. Susma hakkıyla vergi mevzuatının çakıştığı nokta VUK 359'a fıkrası 2.bendi olmaktadır. Düzenlemeye göre "*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunurlar*." Bu düzenleme çeşitli kereler ilk derece mahkemelerince Anayasa Mahkemesi önüne itiraz yoluyla getirilmesine rağmen, yüksek mahkeme düzenlemenin anayasa aykırı olmadığı yönünde karar vermiş ve hükmü iptal etmemiştir[110]. Bir kişinin Defter ve belgeleri gizlemenin cezasız kalması diğer bir deyişle ibrazın tamamen mükellefin keyfine bırakılması, devletin, vergi alacağına ulaşma yolunda en önemli araçlarından biri olan vergi denetimini etkisiz bırakacağı muhakkaktır. Diğer yandan defter ve belgelerini ibraz etmeme gibi bir fiilin, hürriyeti bağlayıcı bir cezaya bağlanmasının da uluslararası sözleşmeler ve ceza adaletiyle bağdaşmadığı çok açıktır. Vergi idaresinin teknolojik altyapısının güçlenmesi, e-fatura ve e-defter uygulamalarının yaygınlaşması ile bu sorunun yavaş yavaş ortadan kalkacağı düşünülmektedir[111].

6. Kanun Yoluna Başvurma ve Kanun Yolundan Vazgeçme Hakkı

İlk derece mahkemelerince verilen nihai kararların hukuka ve kanunlara uygunluğunun sağlanması ve kararlardaki hataların ve olası usulsüzlüklerin düzeltilmesi amacıyla, söz konusu kararların bir başka yargı organınca yeniden incelenebilmesi için taraflara tanınan hukuki

[109] Açıkça belirtilmemekle birlikte susma hakkının, adil yargılanma hakkı kapsamında yer aldığı AİHM tarafından ilk kez Funke davasında ortaya konulmuştur.

[110] İlgili Anayasa Mahkemesi kararları ve susma hakkıyla ilgili kapsamlı bilgi için bkz. Ümit Süleyman Üstün, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu" (2011) 15 (3) Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 363-390.

[111] Üstün, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu" (n 110) 387

başvuru yollarına genel olarak kanun yolu adı verilir[112]. Hâkimlerin de yanlış yapabileceği düşüncesine dayanan kanun yolları, daha önce verilen karar ve hükümlerin denetlenmesi vazifesini gördüğü gibi, içtihat gelişimini sağlayarak hukuk birliğinin gerçekleşmesine de hizmet etmektedir. Adil yargılanma hakkıyla da ilişkili olan kanun yolları böylelikle birden çok mükellef hakkıyla doğrudan bağlantı halindedir. Kanun yolları, etkisi itibariyle ikiye ayrılmaktadır. Mahkemelerin verdiği nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarına olağan kanun yolları adı verilirken, kesinleşmiş kararlara karşı gidilebilen kanun yollarına ise olağanüstü kanun yolları denilmektedir[113]. Yürürlükte bulunan mevzuata göre, istinaf ve temyiz olmak üzere iki tane olağan kanun yolu bulunmaktadır. Olağanüstü kanun yolları ise, Kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesidir.

28/06/2014 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 18/06/2014 tarihli ve 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla[114] idari yargılama usulüne eklenen istinaf kanun yolu ile birlikte vergi yargılaması üç aşamalı bir yapıya kavuşmuştur[115]. Öncelikle her türlü vergi uyuşmazlığıyla ilgili ilk derece mahkemesi sıfatıyla vergi mahkemesine dava açılacaktır. Konusu 7.000 TL'yi aşmayan vergi davaları, Vergi Mahkemelerince kesin olarak karara bağlanacaktır. Bu tutarı aşan davalar mükellef tarafından kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde Bölge İdare Mahkemesi'ne istinaf yoluyla götürülebilecektir. Bölge İdare Mahkemesi'nin konusu 176.000 TL'yi aşmayan davalarda verdiği kararlar kesin nitelik taşıyacaktır. Üçüncü ve son aşamada ise, Bölge İdare Mahkemesi'nin istinaf başvurusu üzere 176.000 TL'nin üzerindeki davalar için verdiği kararları ise mükellef, tebliğlerinden itibaren 30 gün içinde Danıştay'da temyiz başvurusuna konu edebilecektir[116].

Kanun yoluna başvurmak nasıl bir hak ise başvurulmuş olan kanun yolundan vazgeçmek de mükellef tarafından kullanılabilecek haklardan

---

[112] Zehra Odyakmaz, Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları (Alfa Yayınevi 1993) 6

[113] Karakoç, Genel Vergi Hukuku (n 29) 948; Yüce, Mali Yargılama Hukuku (n 22) 123

[114] Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun Numarası: 6545, Kabul Tarihi: 18.06.2014 RG 28.06.2014/29044

[115] Şenyüz-Yüce-Gerçek, (n 6) 316

[116] Parasal sınırlar 2020 yılı için geçerli olup bu tutarlar her yıl yeniden değerleme oranında artırılmaktadır.

birisidir. İdare ile mükellefler arasında vergi ve cezalara ilişkin olarak ortaya çıkan ihtilafların yargı aşamasında da mükelleflerin tercihlerine bağlı olarak sonlandırılması, yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması ile uyuşmazlık konusu vergi ve cezaların müessese kapsamında tahakkuku ve tahsilinin sağlanması amacıyla, 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun[117] 27. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 379 uncu maddesi başlığıyla birlikte yeniden düzenlenmek suretiyle vergi sistemimizde "Kanun yolundan vazgeçme" müessesesi yeniden ihdas edilmiştir. Bu müessese ile özetle, vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda mükelleflerin, istinaf veya temyiz başvuru süresi içerisinde kanun yolundan vazgeçmeleri hâlinde, İdarece de ihtilaflar sürdürülmeyecek, verilen yargı kararının niteliğine göre vergi ve/veya cezalar indirimli olarak tahakkuk edecektir. Bu şekilde tahakkuk eden vergilerin ve/veya cezaların vergiye ilişkin gecikme faiziyle süresinde ödenmesi hâlinde ayrıca indirim uygulanacaktır[118]. Böylece yargılama sürecinin ilk aşamasında umduğunu bulamayan mükellefler, görece daha uzun süren kanun yolu sürecine başlamadan idareye başvurarak, kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçesini sunarak uyuşmazlık sürecinin sona erdirme yönünde iradesini ortaya koymakta ve anlaşmaya hazır olduğunu belirtmektedir. İdare de kanun hükmü gereği belirlenen indirimleri sağlayarak karşılık vermektedir böylelikle mükelleflerle idare arasında tarhiyat ve cezalara ilişkin çözüm ve uyum, yargılama aşamasında da sağlanmış olmaktadır.

V. SONUÇ

Vergiyi doğuran olayla başlayarak tahsille sona eren vergilendirme sürecinde daima göz önünde tutulması gereken mükellef ile devlet arasındaki çıkarlar dengesinin kurulması ve korunmasıdır. Bu amaç hali hazırda kamu alacaklarının en başında gelen vergi için değil diğer tüm

[117] Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 7194, Kabul Tarihi: 05.12.2019 RG 07.12.2019/30971

[118] Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, SIRA NO: 517, RG 20.02.2020/31045 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/02/20200220-11.htm>

kamu alacakları bakımından da geçerli olmalıdır. Mükellef hakları, vergilendirme sürecinin pasif süjesi olarak kabul edilen mükelleflere tanınan, içinde vergilendirmenin tüm safhalarını içeren bir haklar yelpazesi olarak tanımlanabilir. Vergi mükelleflerine tanınan haklar vasıtasıyla, kamu gücünü kullanma tekeline sahip olan idare karşısında, mükelleflerin bir takım hak ve yetkilerle donatılarak korunması sağlamayı amaçlamaktadır. Vergilendirme işleminin vergi yargılanması yoluyla denetlenmesi, işlemin hukuka uygunluğunun sağlanmasıyla kişiler hem idare karşısında korunmakta hem de idarenin kanundan kaynaklanan alacağına zamanında ve eksiksiz olarak kavuşması da sağlanmaktadır. Bu işlevinin dışında vergi yargılamasının çıkar dengesini korumak, hukuki güvenliği sağlamak, vergi adaletini gerçekleştirmeye çalışmak ve içtihat yapmak gibi başka fonksiyonları da bulunmaktadır. Dava hakkını da içinde barındıran başvuru hakkı ile beliren mükellefin vergi yargılamasındaki hakları, vergi yargılaması sürecinin başlamasıyla birlikte; temsilci ve avukat bulundurma hakkı, adli yardımdan yararlanma hakkı, duruşma ve yürütmeyi durdurma talep etme hakkı, delil ve ispat hakkı, kanun yollarına başvurma hakkı ve adil yargılanma hakkı ile genişler. Bu hakların arasında şüphesiz en önemli olanı adil yargılanma hakkıdır. Adil yargılanma hakkı, gerçek ve etkin hukuksal korunmayı amaçlar ve hukuk devletine uygun bir biçimde yargılanmayı talep hakkıyla yakın ilişki içindedir. Adil yargılanma hakkı özellikle birinci fıkrasında içinde birden çok ilke ve hak barındıran torba bir hak niteliğindedir. AİHS 6. madde düzenlemesi ile hüküm altına alınan adil yargılanma hakkının mükelleflere temas eden noktaları ise bağımsız ve tarafsız mahkeme önünde yargılanma hakkı, makul sürede yargılanma hakkı, silahların eşitliği, aleni yargılanma, delil sunma ve tanık dinletme, tercüman hizmeti alma ve susma hakkıdır.

Mükellef haklarının ülkemizde tanınması ve yasalarda yerini alması konusunda önemli adımlar atılmaktadır. İdare de bu konuyu gündemine sıkça almaktadır. Ancak istenen noktaya henüz ulaşılamamıştır. Gelişmiş vergi sistemlerine sahip ülkelerde mükellef haklarının yasalarda ve bildirgelerde yerlerini aldığı gözlenmektedir. Hattı zatında adil yargılanma hakkı gibi zaten çok genel geçer bir hakkın vergi mevzuatında yer alması lafzi bir tatminden öteye geçmeyecektir. Önemli olan uygulayıcıların bu hakları tanıması ve saygı duymasıdır. Yine de Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolunun da kabul edilmesiyle birlikte mükelleflerin vergi yargılamasıyla ilgili sahip oldukları hakları bilmeleri ve bu

haklarını istediği şekilde kullanmaları, söz konusu hakların yasalarda ve bildirgelerde ayrıca yer almasıyla mümkündür.

KAYNAKÇA

AKSOY Ş, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi (Filiz Kitabevi 1990)

AKSUNGUR S, İdari Yargılamada Duruşma (Dicle Üniversitesi SBE Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi 2019)

BAKAR F, Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler (Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE 2011)

BAYRAKLI H H, Vergi Yargılama Hukuku (Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Yayınları 1998)

CANDAN T, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar" 54 (Danıştay Dergisi)

EROL A, Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları (İSMMMO Yayınları 2010)

GERÇEK A, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi" (2006) 209 (Vergi Sorunları Dergisi) 121-149

GÖKBEL D, Mükellef Hakları (Yayınlanmamış doktora tezi Anadolu Üniversitesi SBE 2000)

GÖZLER K, Hukukun Temel Kavramları (6th edn, Ekin Yayınevi 2009)

GÖZLER K and KAPLAN G, İdare Hukuku Dersleri (11th edn, Ekin Yayınevi 2011)

GÖZÜBÜYÜK Ş, Yönetsel Yargı (32nd edn, Turhan Kitabevi 2012)

İBİŞ R, Vergi Yargılamasında Resen Araştırma (Yaklaşım Yayıncılık 2013)

KABOĞLU İ, Özgürlükler Hukuku İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı Üzerine Bir Deneme (Alfa Yayınları 1996)

KARAKOÇ Y, Genel Vergi Hukuku (7th edn, Yetkin Yayınevi 2014)

KARAKOÇ Y, Vergi Yargılaması Hukuku (Alfa Yayınevi 1995)

KILINÇ A, Medeni Usul Hukukunda Adli Yardım (Adalet Yayınevi 2013)

ODYAKMAZ Z, Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları (Alfa Yayınevi 1993)

OĞURLU Y, "Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re'sen Araştırma İlkesi" (1998) 2 (1) (Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi) 119-133

ÖNCEL M, KUMRULU A and ÇAĞAN N, Vergi Hukuku (18th edn, Turhan Kitabevi 2010)

PEKCANITEZ H, "Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı" (1997) 2 (İzmir Barosu Dergisi) 35-55

PEKCANITEZ H, ATALAY O and ÖZEKES M, Medeni Usul Hukuku Temel Bilgiler (7th edn, Yetkin Yayınevi 2014)

ŞENYÜZ D, YÜCE M and GERÇEK A, Vergi Hukuku (11th edn, Ekin Yayınevi 2020)

ŞENYÜZ D, Borçlar Hukuku (7th edn, Ekin Yayınevi 2013)

TURMANGİL C, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği" (1987) 39 (1) (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi) 125-156

ÜSTÜN Ü S, Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı (1st edn, Beta Yayınevi 2013)

ÜSTÜN Ü S, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu" (2011) 15 (3) (Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi) 363-390

YALTI B, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı" (2000) 143 (Vergi Sorunları Dergisi) 151-167

YALTI B, Vergi Yükümlüsünün Hakları (1st edn, Beta Yayınevi 2006)

YÜCE M, Mali Yargılama Hukuku (1st edn, Ekin Yayınevi 2014)

- Araştırma Makalesi -

[H] KATMA DEĞER VERGİSİNDE YENİ BİR VERGİLENDİRME USULÜ OLARAK HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME[*]

(INCOME BASED TAXATION AS A NEW TAXATION METHOD IN VALUE ADDED TAX)

Arş. Gör./*Res. Asst.* Arzu POLAT[**]

ÖZ

Türkiye'de Katma Değer Vergisi(KDV) Kanunu 1985 yılından itibaren uygulanmakta olup çok fazla değişiklik yapılmamıştır. En kapsamlı değişiklik 2018 yılında yapılmış ve 7104 Sayılı Kanun ile KDV Kanunu ve birçok vergi kanununda yeni düzenlemeler yapılmıştır. KDV Kanunun 38.maddesi "Hasılat Esaslı Vergilendirme" başlığı ile yeniden düzenlenmiş ve Cumhurbaşkanlığı kararıyla belirlenen sektör ve meslek gruplarında yer almak kaydıyla mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine, ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen mükelleflerin bu usulden yararlanabileceği belirtilmiştir. İngiltere KDV sisteminde de yer alan beyan usullerinden biri olan bu yeni vergilendirme usulü ile amaçlanan küçük ve orta ölçekli işletmelerin vergiye uyumunu sağlayabilmek, finansman yükünü minimize etmek ve daha kolay bir hesaplama yöntemi ile mükellefin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak olsa da, usulün KDV esas işleyişine aykırılığı ve otokontrol mekanizmasını bozması ile kayıtdışı ekonomiyle mücadelede olumsuz etkileri olabilecektir. Bu çalışmada hasılat esaslı vergileme usulünün İngiltere KDV

[H] Hakem denetiminden geçmiştir.

[*] Bu makale 24.04.2020 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 17.05.2020 tarihinde birinci hakem; 18.05.2020 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

[**] Ankara Hacı Bayram Veli Üni., Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Araştırma Görevlisi, arzu.polat@hbv.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-6251-8214.

Bu makaleye atıf için; POLAT, Arzu, "Katma Değer Vergisinde Yeni Bir Vergilendirme Usulü Olarak Hasılat Esaslı Vergilendirme" Malî Hukuk Dergisi, Cilt No.: 16, Sayı No.: 184, 2020, s. 979-994.