

**T.C.**

**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
HUKUK ANABİLİM DALI  
KAMU HUKUKU BİLİM DALI**

**TÜRKİYE ve IRAK'TA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ  
ÇÖZÜM YOLLARI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HAZIRLAYAN  
Arjan Adnan Rashid BEG**

**DANIŞMAN  
Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN**

**KONYA, 2019**




T. C.  
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Adı Soyadı	ARJAN ADNAN RASHID BEG
Numarası	164234001030
Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku / Kamu Hukuku
Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
Tezin Adı	TÜRKİYE ve IRAK'TA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığımı bildiririm.

  
Öğrencinin imzası  
(İmza)



T. C.  
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



**Yüksek Lisans Tezi Kabul Formu**

Öğrencinin	Adı Soyadı	ARJAN ADNAN RASHID BEG
	Numarası	164234001030
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku / Kamu Hukuku
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	PROF.DR. ÜMİT SÜLEYMAN ÜSTÜN
Tezin Adı	TÜRKİYE ve IRAK'TA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI	

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan Uluslararası Hukuk Bakımından Saldırı Suçu başlıklı bu çalışma 03/07/2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı	Danışman ve Üyeler	İmza
PROF.DR. ÜMİT SÜLEYMAN ÜSTÜN	Danışman	
Dr.Öğr.Üyesi Üye İbrahim ÜLKER	Üye	
Doç. Dr. Nuran KOYUNCU	Üye	



T. C.  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**



Öğrencinin

Adı Soyadı	Arjan Adnan Rashid BEG
Numarası	164234001030
Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku / Kamu Hukuku
Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
Tez Danışmanı	PROF.DR. ÜMİT SÜLEYMAN ÜSTÜN
Tezin Adı	TÜRKİYE ve IRAK'TA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

### ÖZET

Günümüzde devletlerin gelirleri içerisinde vergilerin önemli bir yer teşkil ettiği görülmektedir. Vergi, devletlerin kamu giderlerinin finansmanı için zorunlu ve karşılıksız olarak toplumu oluşturan tüm bireylerden topladığı paralardır. Devletlerin gelir elde etmek için toplamış oldukları vergilerin hukuki dayanağı anayasa ve kanunlardır. Devletlerin kamu harcamalarını karşılayabilmek için vergi gelirlerini arttırma girişimlerine karşın, mükellefler ise daha az vergi ödemek için vergiden kaçınma yollarını bulmaya çalışmaktadırlar. Bu durum ise mükellef ile devlet arasında vergi konularında uyuşmazlık çıkmasına sebep olmaktadır.

Türkiye'de olduğu gibi Irak'ta da kamu gelirleri içerisinde vergiler önemli bir yer teşkil etmektedir. Bundan dolayıda mükellef ile vergi idaresi arasında uyuşmazlıklar meydana gelmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi için farklı yollar bulunmaktadır. Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde idari yani barışçıl çözüm yolları ve yargı yolu bulunmaktadır. Benzer bir uygulama Irak hukuk sisteminde de yer almaktadır.

Bu çalışmada, ilk olarak Türkiye ve Irak'ta vergi uyuşmazlığının ne olduğu ve ne şekilde doğduğu, uyuşmazlığın doğumuna neden olan faktörlerin çeşitlerinin neler olduğu ve uyuşmazlıklarının çözümlenmesine ilişkin hususlara değinilecektir. Daha sonra ise Türk ve Irak hukukunda vergi uyuşmazlıklarının ortadan kaldırılması için hangi yolların kullanıldığından bahsedilerek, bunlar arasındaki farklılıklar ve benzerliklerin neler olduğuna değinilecektir.

**Anahtar Kelimeler;** Vergi İdaresi, Vergi Uyuşmazlıkları, Çözüm Yolları, Vergi Mükellefi.



T. C.  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**



Öğrencinin

Adı Soyadı	Arjan Adnan Rashid BEG
Numarası	164234001030
Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku / Kamu Hukuku
Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
Tez Danışmanı	PROF.DR. ÜMİT SÜLEYMAN ÜSTÜN
Tezin İngilizce Adı	REMEDY OF TAX DISPUTE IN TURKEY AND IRAQ

### ABSTRACT

Today, it is seen that taxes constitute an important place in the incomes of states. Tax is the amount that is collected from all individuals who make up the society compulsory and unrequited for the financing of public expenditures. The legal basis of the taxes collected by the states to generate income is the constitution and the laws. In spite of states' attempts to increase tax revenues to cover public expenditures, taxpayers are trying to find ways to avoid tax to pay less tax. This situation causes tax disputes between the taxpayer and the state.

Taxation in public revenues in Turkey in Iraq poses an important place. Therefore, disputes occur between the taxpayer and the tax administration. There are different ways to resolve data conflicts. There is so peaceful settlement of administrative and judicial review in the resolution of tax disputes in Turkey. A similar practice takes place in the Iraqi legal system.

In this study, first, what is the tax dispute in Turkey and Iraq, in what manner he was born and where the variety of factors that led to the birth of the dispute was going on, issues will be addressed in the resolution of disputes. Then, the ways in which Turkish and Iraqi laws are used to eliminate tax disputes will be mentioned and the differences and similarities between them will be mentioned.

**Keywords;** Tax Administration, Tax Disputes, Solutions, Taxpayers.

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	iii
ABSTRACT.....	iv
KISALTMALAR.....	ix
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

<b>I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI.....</b>	<b>3</b>
A. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı.....	3
B. Vergi Uyuşmazlığının Özellikleri.....	3
C. Vergi Uyuşmazlığının Kaynağı .....	4
1. Vergi Yükümlüsünden Doğan Uyuşmazlıklar .....	4
2. Vergi İdaresinden Doğan Uyuşmazlıklar .....	4
D. Vergi Uyuşmazlığı Türleri .....	5
1. Vergi Cezası Niteliğindeki Uyuşmazlıklar .....	5
2. Vergi Hatası Niteliğindeki Uyuşmazlıklar .....	5
3. İdari İşlemlerden Doğan Uyuşmazlıklar .....	6
<b>II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI .....</b>	<b>6</b>
A. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi.....	6
1. Uzlaşma .....	7
a. Uzlaşma Kavramı.....	7
b. Uzlaşmanın Türleri .....	8
aa. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma .....	8
bb. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	8
2. Cezalarda İndirim.....	9
3. Vergi Hataları ve Hataların Düzeltilmesi .....	9
a. Vergi Hataları Kavramı.....	10
b. Vergi Hatalarının Türleri.....	10
1. Hesap Hataları.....	10
aa. Matrah Hataları.....	10

bb. Vergi Miktarında Hata Hata.....	11
cc. Verginin Mükerrer Olması.....	11
2. Vergilendirme Hataları.....	11
aa. Mükellefin Şahsında Hata.....	11
bb. Mükellefiyette Hata.....	12
cc. Konuda (Mevzuda) Hata.....	12
dd. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata.....	12
c. Vergi Hataların Ortaya Çıkarılması.....	12
3. Pişmanlık ve Islah.....	13
B. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözülmesi.....	14
1. Vergi Yargısının Yargı Kolları İçindeki Yeri.....	14
2. Vergi Yargısı Organları.....	14
a. Vergi Mahkemeleri.....	15
b. Bölge İdare Mahkemeleri.....	16
c. Danıştay.....	17
3. Vergi Davası, Konusu ve Kapsamı.....	18
4. Vergi Davasının Tarafları.....	19
a. Davacı.....	19
b. Davalı.....	20
5. Görevli ve Yetkili Mahkeme.....	20
6. Dava Açma Süreleri.....	21
7. Davanın Açılması ve Sonuçları.....	22
8. Davanın Görüşülmesi ve Karar.....	23
C. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları.....	24
a. Kararın Düzeltilmesi.....	24
b. Yargılamanın Yenilenmesi.....	25

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**İRAK HUKUK SİSTEMİNDE VERGİ UYUŞMAZLIĞI**  
**VE VERGİ DAİRESİ**

<b>I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI / ANLAŞMAZLIĞI .....</b>	<b>27</b>
A. Vergi Anlaşmazlığı/Uyuşmazlığı Tanımı .....	27
1. Vergi Dairesi Bu Anlaşmazlığın Bir Tarafı Olmalı .....	29
2. Anlaşmazlık, Vergi İşleriyle İlgili Bir Anlaşmazlık Olmalı.....	30
3. Anlaşmazlıkta Alınan Referans Vergi Yasası Olmalı.....	30
a. Vergi Müdürlüğü Tutumunu Düzeltbilmeli.....	31
b. Vergi Mükellefi, Açıklamalarında ve Vergi Defterlerinde Geçen Hataları Düzeltbilmeli .....	32
<b>II. VERGİ DAİRESİ .....</b>	<b>33</b>
A. Tarihi Gelişimi.....	34
B. Mükellef ile Vergi Dairesi Arasındaki İlişkinin Yasal Zemini.....	35
1. İlişkinin Doğası ve Sınırları.....	36
a. Vergi Memurunun Vergi Mükellefi Bireyle İlişkisi .....	36
b. Vergi Dairesi, Vergi Mükellefinin Hasımını Değildir.....	37
c. Vergi Dairesi, Vergi Mükellefinin Bir Ortağı Değildir .....	37
d. Alacaklı Nezdinde Vergi Dairesinin İtibarı .....	37
2. Mükellefin Rolünün Müşteri Rolüne Dönüşmesi .....	38
3. Vergi Anlaşmazlığı Kapsamının Belirlenmesi .....	39
a. Vergi Anlaşmazlığının Vergi Yasası ve Diğer Yasalarla Olan İlişkisi.....	39
b. Yasal Vergi Anlaşmazlığının Doğası.....	41
C. Irak'taki Vergi Anlaşmazlıklarının Çözümü Ve Mukayeseli Yasalar .....	42
<b>III. İRAK'TAKİ VERGİ ANLAŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜ .....</b>	<b>43</b>
A. Irak'ta Vergi Anlaşmazlığı Davalarına Bakmakla Yetkili Merciler.....	44
1. Doğrudan Vergi Anlaşmazlıklarına Bakmakla Yetkili Merciler .....	44
a. Gelir Vergisi Anlaşmazlığına Bakmakla Yükümlü Merciler .....	44
b. Gayrimenkul Anlaşmazlıklarına Bakmakla Yetkili Merciler .....	52
2. Dolaylı Vergi Anlaşmazlıklarına Bakmakla Yetkili Mercilerin Yasal Gelişimi (Gümrük Vergileri).....	55
B. Irak'taki Vergi İtirazları Mercilerine Açılan Davaların Seyrine İlişkin İşlemler ..	60



1. İstinaf Komisyonlarında Dava Açma Şartları.....	61
a. İdari Mercideki Vücûbî Mağduriyet .....	61
b. Yasal Olarak Belirlenen Sürede İtirazın Sunulması .....	63
c. Anlaşmazlık Konusu Verginin Ödenmesi .....	64
d. Dava Açmakta Çıkar Sağlama.....	66
2. Anlaşmazlığın, İstinaf Komisyonlarının Konuyla İlgili Yetki Alanına Girmesi .....	66
a. Komiteleri Gelir Vergisi İhtilaflarını Karara Bağlama ve Vergi İndirimi, Ret ve Onay Yetkisi.....	67
aa. Gelir Vergisine İlişkin İtirazlar .....	67
bb. Verginin Gelire Tabi Olmasına İlişkin İtirazlar .....	68
cc. Geri Ödemelerle İlgili İtirazlar .....	68
dd. Muafiyetlerle İlgili Davalar.....	69
b. İstinaf Komisyonlarının Ticari Defter Tutma Sistemine Yönelik İhlallere Bakma Yetkisi.....	70
C. İstinaf Komisyonu Tarafından Davanın Görülmesi.....	75
D. İstinaf Komisyonun Aldığı Karara İtiraz.....	78
1. Temyiz Heyeti'ne Sunulacak İtirazın Şartları.....	79
2. Temyiz Heyeti Tarafından Başvurunun Görülmesi .....	80

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE ve IRAK'TA HUKUKLARINDAKİ VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

I. Vergi Uyuşmazlığının Tanımlanması Açısından.....	83
II. Vergi Uyuşmazlığının Özellikleri Bakımından.....	84
III. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi Bakımından.....	84
IV. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi Bakımından .....	85
<b>SONUÇ .....</b>	<b>88</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>91</b>

## KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
C.	: Cilt
C.B.	: Cumhurbaşkanı
DK	: Danıştay Kanunu
GV	: Gelir Vergisi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
m.	: madde
s.	: sayfa
S.	: Sayı
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
v.d.	: ve diğerleri.
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Devlet kamu hizmetlerini yerine getirmek için finansman kaynaklarına ihtiyaç duyar. Devletin finansman kaynaklarının en önemlisini vergiler oluşturmaktadır. Vergi, devletin egemenlik gücünü kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla toplumu oluşturan kişilerden zorunlu ve karşılıksız olarak topladığı ödemelerdir. Kişiler ile devlet arasındaki vergisel ilişkiyi düzenleyen hukuk kuralları Vergi Usul Kanununun konusunu oluşturmaktadır. Vergi hukuku, devlet ile kişi arasında kanunla kurulan bir kamu hukuku ilişkisidir.

Mükellefler vergi kanunlarına uymadığında karşılığında yaptırım yani ceza uygulanmaktadır. Günümüzde kamu gelirleri içerisinde vergi önemli bir yer tutmaktadır. Bundan dolayı, devletin vergilere vermiş olduğu öneme karşılık, mükelleflerde çeşitli yollarla vergi kaçırma yollarını aramaktadır.

Vergi uyuşmazlığı, vergilendirme yetkisine sahip olan vergi dairesi ile mükellef arasında ortaya çıkan, yetki ve görevlerin yerine getirilmesi sırasında hukuk kurallarına aykırı hareket edilmesi sebebiyle meydana gelen görüş ayrılıklarıdır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde iki yol bulunmaktadır. Bunlardan birincisi barışçıl (idari) ve yargısal çözüm yollarıdır. Mükellef bu yollardan hangisini isterse onu seçebilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de ve Irak’ta vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarıdır. Birinci bölümde, Türk hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıkları konusu ele alınacak, daha sonra ikinci bölümde Irak hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıkları konusu ele alındıktan sonra son bölüm olan üçüncü bölümde ise, Türk hukuk sistemi ve Irak hukuk sisteminde karşılaştırma yapılacaktır.

Birinci bölümde; Türk hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıkları başlığı altında vergi uyuşmazlığı ve vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları olarak incelenecektir. Vergi uyuşmazlığı başlığında vergi uyuşmazlığı kavramı, vergi uyuşmazlığının özellikleri, vergi uyuşmazlığının kaynağı, vergi uyuşmazlığı türleri; vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları başlığı altında ise vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi, uzlaşma, cezalarda indirim, vergi hataları ve hataların düzeltilmesi, vergilendirme hataları, pişmanlık ve ıslah, vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi, vergi yargısının yargı kolları içindeki yeri, vergi yargısı organları, vergi davası, konusu

ve kapsamı, vergi davasının tarafları, görevli ve yetkili mahkeme, dava açma süreleri, davanın açılması, dava açmanın sonuçları, davanın görüşülmesi ve karar, yargı kararlarına karşı başvuru yolları konuları ele alınacaktır.

İkinci bölümde; Irak hukuk sisteminde vergi uyuşmazlığı ve vergi dairesi başlığı altında vergi uyuşmazlığı/anlaşmazlığı, vergi dairesi ve Irak'taki vergi anlaşmazlıklarının çözümü incelenecektir. Vergi anlaşmazlığı/uyuşmazlığı başlığı altında vergi anlaşmazlığı/uyuşmazlığı tanımı, vergi müdürlüğünün bu anlaşmazlığın bir tarafı olduğu, anlaşmazlığın konusu vergi işleri ile ilgili olduğu, anlaşmazlığın çözümünde referans olarak vergi yasasının yer aldığı; vergi dairesi başlığı altında vergi dairesinin tarihi gelişimi, mükellef ile vergi dairesi arasındaki ilişkinin yasal zemini, vergi anlaşmazlığı kapsamının belirlenmesi, Irak'taki vergi anlaşmazlıklarının çözümü ve mukayeseli yasalar; Irak'taki vergi anlaşmazlıkların çözümü başlığı altında ise Irak'ta vergi anlaşmazlığı davalarına bakmakla yetkili merciler, doğrudan vergi anlaşmazlıklarına bakmakla yetkili mercileri, dolaylı vergi anlaşmazlıklarına bakmakla yetkili mercilerin yasal gelişimi (gümrük vergileri), Irak'taki vergi itirazları mercilerine açılan davaların seyrine ilişkin işlemler ve istinaf komisyonlarında dava açma şartları konuları ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde; Türk ve Irak hukukunda vergi uyuşmazlıklarına ilişkin hükümler, vergi uyuşmazlığının tanımlanması, vergi uyuşmazlığının özellikleri ve idari ve yargı aşamasında vergi uyuşmazlığının çözümlenmesi bakımından karşılaştırılması yapılarak incelenecektir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

#### I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI

##### A. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile mükellef, vergi sorumlusu, iştirakçi ya da ceza muhatabı gibi taraflar arasında vergilendirme ilişkisinden dolayı meydana gelen ve barışçıl yollarla çözümlenemeyen anlaşmazlıklar olarak tanımlanabilir<sup>1</sup>. Kısaca vergi uyuşmazlığı, vergiye taraf olanlar arasında vergi uygulamalarındaki görüş farklılıklarıdır. Vergi uyuşmazlıkları sadece devlet açısından gelir kaybına yol açan bir durum değildir. Çünkü vergi uyuşmazlıkları aynı zamanda gerçek ve tüzel kişileri de etkilemektedir<sup>2</sup>.

Vergi uyuşmazlığında iki taraf vardır. Bu taraflardan birincisi, verginin aktif tarafı olan devlet veya devlet tarafından kendisine vergilendirme yetkisi tanınmış olan kamu kuruluşlarıdır. İkincisi ise, verginin pasif tarafı olan mükellef, sorumlu veya cezaya muhatap olan kişidir<sup>3</sup>.

##### B. Vergi Uyuşmazlığının Özellikleri

Vergi uyuşmazlıklarının özellikleri şunlardır. Vergi uyuşmazlığında<sup>4</sup>;

- Taraflardan hiyerarşik olarak üst konumda olan devlet, alt konumda olan ise vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusudur.
- Uyuşmazlık konusu, vergi v.b. mali yükümlülüklerdir.
- Uyuşmazlığın sebebini, hukuk kurallarına aykırı davranılması oluşturmaktadır.
- Uyuşmazlık, esas itibariyle taraflar arasındaki görüş farklılıklarıdır.

<sup>1</sup> YÜCE Mehmet, **Mali Yargılama Hukuku**, Bursa 2016, s. 53.

<sup>2</sup> BİNİŞ Mine, “**Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**”, Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 5, No 2, 2013, s. 17.

<sup>3</sup> YÜCE Mehmet, **Vergi Yargılama Hukuku**, Bursa 2015, s. 82.

<sup>4</sup> BAYRAKLI Hasan Hüseyin, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyonkarahisar 2013, s. 4.

### **C. Vergi Uyuşmazlığının Kaynağı**

Vergi uyuşmazlığının kaynağını, vergi yükümlüsünden doğan uyuşmazlıklar ve vergi idaresinden doğan uyuşmazlıklar oluşturmaktadır.

#### **1. Vergi Yükümlüsünden Doğan Uyuşmazlıklar**

Maddi ve şekli vergi yükümlülüklerine aykırı davranışlar gösterilmesi sonucunda vergi idaresi ile yükümlü arasındaki düşünce ve görüş aykırılıkları olarak meydana gelen uyuşmazlıkta, devlet koymuş olduğu kuralların işlerliğini sağlamak üzere ceza uygulamak suretiyle tepki vermiş olacaktır. Bu cezaların bir bölümü bağımsız yargı organları tarafından, bir bölümü ise vergi idaresi tarafından belirlenmektedir. Bağımsız yargı organları tarafından verilen cezalar, hürriyeti bağlayıcı ceza veya adli para cezalarıdır ve bu işlemler yargısal işlemlerdir. Bunların hukuka uygunluğunun denetimi yargısal süreç içerisinde gerçekleşmektedir. Bu cezalar kaçakçılık, vergi mahremiyetine ihlal ve vergi yükümlüsünün özel işlerini yapma suçları karşılığında verilen cezalardır. Vergi idaresi tarafından verilen cezalar ise; vergi ziyayı, özel ve genel usulsüzlük cezalarıdır. Bu eylemler karşısında verilen ceza para cezasıdır ve ceza kesme işlemi idari işlemdir. Kabahat olarak belirlenen bu eylemlerle, aynı zamanda vergi idaresinin görüş ve düşüncesine de aykırı davranılmış olacaktır<sup>5</sup>.

#### **2. Vergi İdaresinden Doğan Uyuşmazlıklar**

Vergi uyuşmazlıklarının kaynaklarından birisi de vergi idaresinin yapmış olduğu idari işlemlerden kaynaklanmaktadır. İdare tarafından yapılmış olan işlemler, kanunların idareye tanımış olduğu yetki ve görevlerin kullanılması esnasında idare hukukununa uygun olarak yapmak zorunda olduğu işlemlerdir. İdari işlemler; düzenleyici ve bireysel idari işlemler olmak üzere iki türdür. Düzenleyici idari işlemler; objektif olarak genele hitap eden, çoğunlukla Resmi Gazetede yayımlanan genel hüküm koyan işlemlerdir. Bireysel idari işlemler ise, idare hukuku kurallarına göre idari işlemlerin tabi olduğu özellikleri taşımaktadır<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> BAYRAKLI, *Vergi*, s. 5.

<sup>6</sup> BAYRAKLI, *Vergi*, s. 6.

## **D. Vergi Uyuşmazlığı Türleri**

Vergi uyuşmazlığı, vergi tarhından (özellikle ikmalen, re'sen tarhtan), vergi cezalarından, hatalardan ve diğer idari işlemlerden doğmaktadır.

### **1. Vergi Cezası Niteliğindeki Uyuşmazlıklar**

Vergi yükümlüsünün veya vergi sorumlusunun vergi ile ilgili ödevleri zamanında ve hukuka uygun bir biçimde yerine getirmemesi durumunda uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Böylece, hukuka aykırılığın ağırlığına göre vergi idaresi ya da adli yargı organları tarafından ceza verilmesi söz konusu olabilmektedir. Adli yargının bu davranışlara karşı uyguladığı cezalar; hürriyeti bağlayıcı veya adli para cezaları verme şeklinde olmaktadır. İdari makamlarca verilen cezalar ise; vergi ziyaı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerine verilen cezalardır. Görüldüğü üzere, vergi uyuşmazlığının konularından birisi de ceza niteliğindeki işlemlerdir. Birinci grupta, yer alan hürriyeti bağlayıcı cezalar adli ceza niteliği olmakla beraber yargısal işlemdir. İkinci grupta yer alan cezalar ise; vergi idaresi tarafından verilen cezalar olmakla beraber idari ceza niteliği taşımaktadır<sup>7</sup>.

### **2. Vergi Hatası Niteliğindeki Uyuşmazlıklar**

Vergi hatası, vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında meydana gelen anlaşmazlıklardan bir diğeridir. Vergi hataları, hukuki hatalardan farklıdır. Bunun içinde, çözüm yolları Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) gösterilen anlaşmazlık durumlarıdır. Vergi hataları, hem vergi yükümlüsü ve hem de vergi idaresi tarafından yapılabilmektedir. Dolayısıyla karma bir nitelik göstermektedir<sup>8</sup>.

Vergi hatası VUK'a göre, "*vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*" şeklinde tanımlanmıştır. (VUK, m.116)

Verginin olması gerekenden az olması devletin aleyhine mükellefin ise lehine olmakta; verginin gerekenden çok olması durumunda ise, devletin lehine olurken bu defa da mükellefin aleyhine bir durum arz etmektedir. Dolayısıyla, olması gerekenin

<sup>7</sup> BAYRAKLI Hasan Hüseyin, **Vergi Yargılama Hukuku**, Trabzon 2015, s. 6-7.

<sup>8</sup> BAYRAKLI, **Vergi**, s. 7.

haricinde bir vergilendirme yapılması durumunda vergi hatası meydana gelmiş olmaktadır<sup>9</sup>.

### 3. İdari İşlemlerden Doğan Uyuşmazlıklar

Vergi idaresi işlemleri birer idari işlemdir. Vergi idaresi işlemleri olan verginin tarhi, verginin tahsili ve ceza kesme işlemleri idari işlem olmasından dolayı idari işlemlerin özelliklerini yansıtır. Buna göre idari işlemlerin özellikleri şunlardır<sup>10</sup>:

- Vergi dairesi tarafından yapılırlar.
- Kamu gelirlerinin toplanması bir kamu hizmetidir.
- Bu işlemler kamu gücü kullanılarak yapılır.
- Vergi dairesinin tek taraflı iradesini yansıtır.
- Vergi dairesi işlemleri kesin olup her hangi bir mercinin onayını gerektirmezler.
- İşlemin mükellefe tebliğ edilmesi halinde gereğinin yerine getirilmesi zorunludur.

## II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Dayanağı Anayasa olan ve kendine özgü ilke ve esasları üzerine kurulan vergi ilişkisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü, bu vergi ilişkisinin nitelik ve özelliklerine göre farklılık göstermektedir<sup>11</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulmasında uygulanacak yöntemler, bu uyuşmazlığın nitelik ve koşullarına göre farklılık göstermektedir. Bireysel işlemler ile ilgili uyuşmazlıkların çözüm yolları uyuşmazlık konusu işlemin idari aşamasında uzlaşma, hata düzeltme, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah gibi barışçıl çözüm yolları olabileceği gibi vergi davası açılması suretiyle yargısal çözüm yolu olarak da olabilmektedir.<sup>12</sup>

<sup>9</sup> BAYRAKLI, *Vergi*, s. 8.

<sup>10</sup> BAYRAKLI, *Vergi*, s. 9

<sup>11</sup> ERDEM Tahir, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırması)*, Ankara 2012, s. 250.

<sup>12</sup> BOZDOĞAN Mine Nur, BIYIK Gonca, “*Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlemesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi*”, İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, Cilt / Vol: 6, Sayı/Issue: 6, 2017, Sayfa: 11-27, s. 13.



Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları, vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargı aşamasında çözülmesi şeklinde iki ayrı çözüm yolu bulunmaktadır.

### **A.Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi**

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi; vergi hukukunda yer alan kuralların uygulanmasından, yükümlülüklerin yerine getirilmemesinden veya eksik yerine getirilmesinden doğan anlaşmazlıkların yargı aşamasına götürülmeksizin barışçıl yollarla çözüme kavuşturulmasıdır<sup>13</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarında mükellef ile idarenin yargı aşamasına gitmeden önce karşı karşıya gelerek uyuşmazlığı çözülmesi, meydana gelebilecek çeşitli sorunları ve dava ile ilgili maliyetleri ortadan kaldırmış olacaktır. Bu durum genellikle, vergi idaresinin almak istediği verginin bir kısmından veya verginin cezasının bir kısmından veya tamamından vazgeçmesi ile mükellefin uyuşmazlığı çözmek için belli bir miktarda ödeme yapmasına sebep olacaktır<sup>14</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının idari yani barışçıl çözüm yolları ile çözüme kavuşturulmasında başvurulacak çeşitli çözüm yolları bulunmaktadır. Bu çözüm yolları;

1. Uzlaşma,
2. Cezalarda indirim,
3. Vergi hataları ve hataların düzeltilmesi,
4. Pişmanlık ve ıslah.

#### **1. Uzlaşma**

##### **a. Uzlaşma Kavramı**

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki vergilendirme sürecinde meydana gelen bir anlaşmazlık halinde; söz konusu olan anlaşmazlık mükellefin kastı olmayan bir hatasına dayanıyorsa veya vergilendirme süreci ile ilgili olarak mükellef veya idare tarafından yapılması gereken ödevlerin yerine getirilmemesinin dayanağı tarafların açık bir hatası sonucu meydana geldiği düşünülüyorsa, yargı sürecine gitmeden tarafların rızasıyla uzlaşma müessesesi oluşturulur. Uzlaşma, hemen hemen tüm vergi türleri ile ilgili olarak

<sup>13</sup> ARSLANER Hakan, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 2016 (17):273-300, s. 276.

<sup>14</sup> KIZILOT Şükrü ve KIZILOT Zuhâl, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara 2010, s. 65.

ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar konusunda yargı yoluna başvurulmadan mükellefle vergi dairesinin anlaşmaları ve yapılan tarhiyatın bu şekilde düzeltilmesidir<sup>15</sup>.

## **b. Uzlaşmanın Türleri**

Uzlaşma tarhiyat öncesinde ve tarhiyat sonrasında yapılabilmektedir.

### **aa. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi ve cezanın tarh ve tebliğ edilmesinden önce, vergi idaresi ile mükellef arasında tarh edilecek söz konusu vergi ve cezalar için uzlaşılmasıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergi incelemesine dayanarak tarh edilecek vergi ve cezalarda söz konusu olmaktadır. Bundan dolayı, tarhiyat öncesi uzlaşmadan yalnızca nezdinde vergi incelemesi yapılmakta olan mükellefler yararlanabilmektedir<sup>16</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, Maliye Bakanlığı'nın inceleme yapmaya yetkili elemanlarının düzenledikleri inceleme raporlarındaki belirttikleri vergiler için mümkün olmaktadır. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın usul ve esasları aynıdır<sup>17</sup>.

### **bb. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma**

Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra, oluşan bir uyuşmazlığın yargı yoluna başvurmadan tarafların kendi arasında bir anlaşmaya varmasıyla çözümlenmesidir<sup>18</sup>.

Vergi daireleri kendilerine gelen bilgilere göre vergi ihbarnamesi, ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükellefe tebliğ ederler. İşte, tarhiyat sonrası uzlaşma bu aşamadan sonra işlemeye başlar. Tarhiyat sonrası uzlaşmayı tarhiyat sonrası uzlaşmadan ayıran özellik budur<sup>19</sup>.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi dairesince mükellef adına ikmalen, re'sen yada idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarh yapmaya yetkili

---

<sup>15</sup> ALPTEKİN Volkan, **Vergi Hukuku**, Ankara 2013, s. 142.

<sup>16</sup> ÖNER Erdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara 2013, s. 209.

<sup>17</sup> PEHLİVAN Osman, **Vergi Hukuku**, Trabzon 2017, s. 124.

<sup>18</sup> ARSLAN, s. 349.

<sup>19</sup> KIZILOT ve KIZILOT, s. 253.

olduğu tüm vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları bu kapsamda yer almaktadır<sup>20</sup>.

## 2. Cezalarda İndirim

Adlarına ceza kesilmiş olan gerçek veya tüzel kişilerin kesilen cezayı hiç bir uyuşmazlık meydana getirmeden ödemek istediği durumda, cezalarda belli oranlarda indirimler yapılabilmektedir. Cezalarda indirimden, vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları yararlanabilmektedir. Cezalarda indirim, cezayı tamamen değil kısmen ortadan kaldırmaktadır<sup>21</sup>.

VUK'un 376. maddesine göre, mükellefin cezada indirimden yararlanması için kendisine bildirilen cezayı dava konusu etmemesi gerekmektedir. Mükellef aynı anda hem uzlaşmadan hem de cezalarda indirimden yararlanamaz. Ancak mükellef uzlaşma tutağını imzalamamışsa cezalarda indirimden yararlanabilir (VUK ek madde 11). Mükellefin işlediği vergi ziyayı fiili kaçakçılık suçunu da içeriyorsa uzlaşma talebinde bulunma hakkı yoktur sadece cezada indirim talebinde bulunma hakkı vardır. İndirim yapılabilmesi için, yükümlü ya da sorumlu ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde başvuru yapması ve indirimlerden arta kalan cezayı vadesinde ödemesi gerekir. Mükellef teminat gösterirse, ödeme süresi vade tarihinden itibaren 3 ay daha uzatılabilir. Mükellefin bu şartlara uyması halinde, vergi ziyayının yarısı, özel usulsüzlük cezasında ise üçte biri indirilir. Cezalarda indirimin amacı, vergi uyuşmazlıklarının sayısının azaltılması ve böylece verginin ve cezanın bir an önce hazineye intikal ettirilmesidir<sup>22</sup>.

## 3. Vergi Hataları ve Hataların Düzeltilmesi

Vergi hukuku, vergi suç ve kabahatlerinin yanı sıra vergi hatalarına da yer vermiştir. Vergi suç ve kabahatlerine yaptırım uygulanırken vergi hataları için ise düzeltme yolları bulunmaktadır. Vergilendirme ile ilgili olarak her türlü yanlışlık veya sakatlığı hata olarak görmek mümkün değildir. Düzeltme konusu olabilecek vergi hatalarının neler olduğunu VUK'ta açık bir biçimde belirtmiştir. Bundan dolayı,

<sup>20</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), **Uzlaşma**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 22: 2. Baskı, 2007, s. 17.

<sup>21</sup> ÖNER, **Vergi**, s. 208.

<sup>22</sup> BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, Ankara2016, s. 130-131.

düzeltilbilecek olan vergi hatalarını, VUK'un 117 ve 118. maddelerinde tanımlanan vergi hataları kapsamına girmesi gereklidir. Vergilendirme ile ilgili çok sayıda karmaşık işlem olmasından dolayı bu işlemler karşısında vergi mükelleflerinin veya vergi idaresinin bazı hatalar yapabileceği ihtimalini düşünen kanun koyucu, vergi hukukunda vergi hatalarına yer vermiş ve bu hataların herhangi bir suç oluşturmadan düzeltilbileceğini öngörmüştür<sup>23</sup>.

### **a. Vergi Hataları Kavramı**

Vergi hataları kavramı, vergilendirme sürecinin her aşamasında ortaya çıkabilen ve verginin taraflarından kaynaklanabilen hatalardır. Verginin noksan alınması, fazla alınması veya istenmemesi durumlarında ortaya çıkabilen vergi hatalarının düzeltilmesi, vergi yasaları uyarınca zorunluluk arz etmektedir.<sup>24</sup>

VUK'un 116. maddesinde vergi hataları, "*Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*" şeklinde tanımlanmıştır.

### **b. Vergi Hatalarının Türleri**

Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

#### **1. Hesap Hataları**

Hesap hataları, üçe ayrılmaktadır. Bunlar; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olmasıdır.

##### **aa. Matrah Hataları**

Matrah hataları, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların yada indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş ya da hesaplanmış olmasıdır. Örneğin, mükellefin yıllık gelir beyannamesinde gelir unsurların toplanmasında yapılan hata sonucu mükellefin gelir

<sup>23</sup> PEHLİVAN Osman, **Vergi Hukuku**, Trabzon 2017, s. 125.

<sup>24</sup> BİNİŞ Mine, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**, Ankara 2012, s. 28.

vergisi matrahının düşük veya yüksek gösterilmesi durumunda matrah hatası meydana gelmiş olmaktadır<sup>25</sup>.

### **bb. Vergi Miktarında Hatalar**

Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmaması ya da yanlış yapılması durumunda vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi v.b. belgelerde verginin eksik veya fazla hesaplanması veya gösterilmesidir. Örneğin, sakat bir işçinin vergi matrahının belirlenmesinde sakatlık indirimini göz önüne almadan yapılan işçinin vergisinin fazla hesaplanması durumunda vergi miktarında hata meydana gelmiş olur<sup>26</sup>.

### **cc. Verginin Mükerrer olması**

Verginin mükerrer olması, bir vergilendirme döneminde, herhangi bir verginin birden fazla istenmesi ve alınmasıdır. Mükerrer vergileme daha çok, aynı vergi yükümlüsünün işyeri ve ikametgahlarının farklı vergi dairelerinin yetki alanı içerisinde olması durumunda rastlanılmaktadır. Bu durumda, vergi dairelerinden birisinin düzeltme yapması durumunda çifte vergileme yani verginin mükerrer olması durumu ortadan kalkmaktadır<sup>27</sup>.

## **2. Vergilendirme Hataları**

Vergilendirme hataları dörde ayrılmaktadır. Bunlar; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, konuda (mevzuda) hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hatadır.

### **aa. Mükellefin Şahsında Hata**

Mükellefin şahsında hata, bir verginin asıl borçludan değil de onun yerine başka bir kişiden istenmesi ya da alınmasıdır. Örneğin, annesinin işleri takip eden çocuğundan annesine ait vergi borcunun istenmesi durumunda mükellefiyette hata meydana gelmiş olmaktadır<sup>28</sup>.

<sup>25</sup> ÖNER, **Vergi**, s. 204-205.

<sup>26</sup> ARSLAN Mehmet, **Vergi Hukuku**, Bursa, s. 339.

<sup>27</sup> PEHLİVAN, s. 127.

<sup>28</sup> ARSLAN, s. 339.

### **bb. Mükellefiyette Hata**

Konuda (mevzuda) hata, açıkça vergiye tabi olmayan ya da vergiden muaf olan kişilerden vergi istenmesi ya da alınmasıdır. Örneğin, esnaf muafılığı şartları bulunan bir kişiden vergi istenmesi ya da alınması halinde mükellefiyette hata meydana gelmektedir<sup>29</sup>.

### **cc. Konuda (Mevzuda) Hata**

Verginin konusu, üzerinden vergi alınacak olan şeyi ifade etmektedir. Verginin konusu, açıkça vergi kanunlarında gösterilmektedir. Kanunda, açık bir biçimde vergi konusu kapsamı içerisinde yer almayan bir şeyin, verginin konusu kapsamı içerisinde değerlendirilerek işlem yapılması veya vergi konusu kapsamında yer almakla beraber istisna kapsamında yer alan bir şeyin vergilendirilmek istenmesi durumunda vergi hatası ortaya çıkmaktadır<sup>30</sup>.

Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK madde 118).

### **dd. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata**

Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır (VUK madde 118).

### **c. Vergi Hataların Ortaya Çıkarılması**

Vergi hataları birçok yolla ortaya çıkarılmaktadır. Bununla birlikte vergi hatalarının ortaya çıkarılmasında bu yollardan en yaygın şekli mükellefin müracatı ile ortaya çıkarılmasıdır<sup>31</sup>.

VUK'un 119. maddesinde vergi hatalarının meydana çıkarılmasının yolları sayılmıştır: "Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:

- 1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;*
- 2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile;*

---

<sup>29</sup> ÖNER, **Vergi**, s. 205.

<sup>30</sup> PEHLİVAN, s. 128.

<sup>31</sup> BİNİŞ, s. 48.

3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile;
4. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile;
5. Mükellefin müracaatı ile.”

### 3. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve Islah ile ilgili kayıt ve şartlar VUK’un 371. maddesinde sayılmıştır. Kanun maddesinde belirtilen kayıt ve şartlar şu şekildedir:

1. “Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması. Ayrıca hapis cezasından da kurtulur. Hapis cezası almaz.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi. Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.”

Pişmanlıktan yararlanmak için, pişmanlık dilekçesinin idarenin incelemeye başlanmasından ya da kabahati öğrenmesinden önce verilmesi gereklidir. Mükellefin, 15 gün içinde eksik bildirilen matrahın beyannamesini vermesi gereklidir. Fakat, mükellefin eylemi usulsüzlük cezası da oluşturuyorsa mükellefe genel ve özel usulsüzlük cezası verilmektedir<sup>32</sup>.

<sup>32</sup> BİLİCİ, s. 129.

## **B. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözülmesi**

İdare ile mükellef arasında meydana gelen uyuşmazlık karşılıklı irade uyumuna bağlı olarak barışçıl bir biçimde idari aşamada çözümlenemezse veya bu yola hiç başvurmadan doğrudan yargı yoluna başvurulması durumunda uyuşmazlığın çözümü veya sona ermesi için yargı denetimi devreye girmiş olur<sup>33</sup>.

Mükellefler hakkında vergilendirme sürecinin farklı aşamalarında vergi ceza, faiz ya da zam uygulanması halinde, mükellefin uzlaşma istemesi ancak uzlaşmanın sağlanamaması, düzeltme talebinin vergi dairesi tarafından kabul edilmemesi ve bunların haricinde diğer vergi ile ilgili uyuşmazlıklarla karşılaşmaları halinde yargı organlarına başvuru hakları vardır. Bu uyuşmazlıklar açısından yargı mercii, vergi mahkemeleri ya da ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'ın görevlendirildiği davalarda ise Danıştay'dır. İlk derece mahkemelerin verdiği kararlara karşı yapılacak başvurular istinaf yoluyla Bölge İdare Mahkemesinde ve belli tutarları aşarlarda da temyiz istemiyle Danıştay'da çözüme kavuşturulmaktadır. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevli olduğu davalar için ise temyiz mercii Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'dur<sup>34</sup>.

### **1. Vergi Yargısının Yargı Kolları İçindeki Yeri**

### **2. Vergi Yargısı Organları**

Vergi yargısı organları, yargı sürecinde yer alan ilk, ikinci ve üst derece mahkemelerden oluşmaktadır. Türkiye'de vergi yargısının organları; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dan oluşmaktadır. Bu mahkemelerin görevleri birbirinden farklıdır.

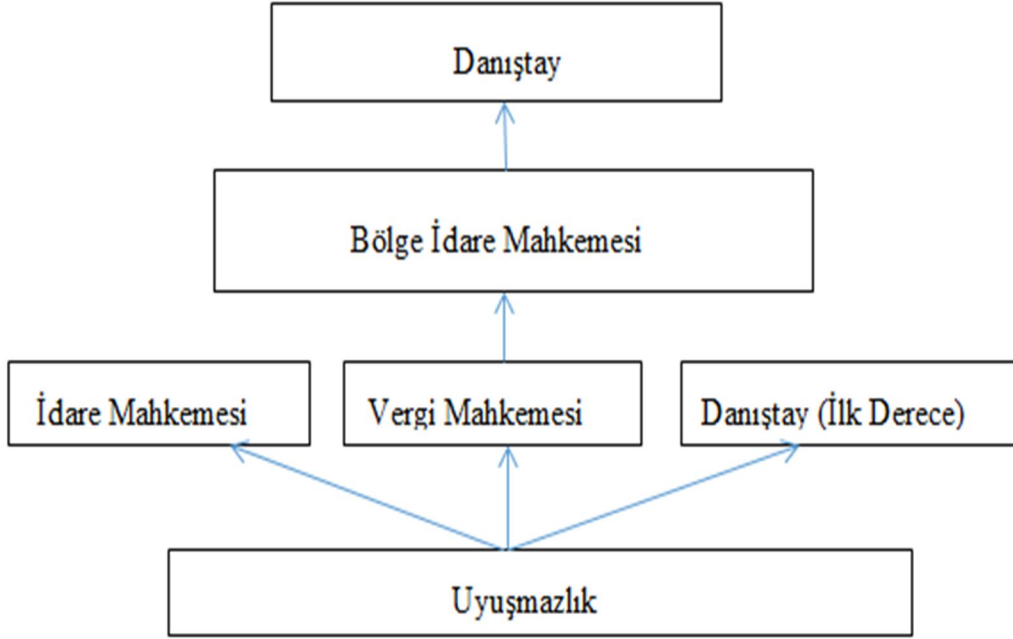
---

<sup>33</sup> ERDEM, s. 267.

<sup>34</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözülmesi”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:92, 2009, s. 4.



Şekil 1: Türk Vergi Yargısı Şekli



Kaynak: KILIÇ, Serdar – Kaya, Mustafa Göktuğ, “ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”, *Sayıştay Dergisi*, S. 107, 2017, s. 59.

#### a. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarında genel yetkili ilk derece mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri, idari yargı düzeni içerisinde, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili davalara bakmaktadır. Vergi mahkemeleri, İçişleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın görüşü alınarak ve bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmine göre Adalet Bakanlığı tarafından kurulur ve yargı çevreleri tespit edilir. Vergi mahkemelerinin kaldırılmasına ya da yargı çevrelerinin değiştirilmesine İçişleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından karar verilir. Aynı yargı çevresi içerisinde birden fazla vergi mahkemesi kurulduğu takdirde ise, bu mahkemeler arasındaki iş bölümünü Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu yapar. Vergi mahkemelerinde bir başkan ve yeteri kadar üye bulunmaktadır. Mahkeme kurullarında ise, bir başkan ve iki üye bulunmaktadır<sup>35</sup>.

<sup>35</sup> YÜCE, s. 21.

Vergi mahkemelerinin görevleri,

- a. *“Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,*
- b. *(a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,*
- c. *Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler.” (Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, m.6).*

Vergi mahkemesi, ilk derece mahkeme olduğu için özel yetkili idarî yargı mercii içerisinde yer almaktadır. Vergi mahkemesinin görev alanında yer alan uyuşmazlık konuları Danıştay’da olduğu gibi tek tek sayılmamıştır. Ancak, yasa koyucu tarafından sınırları belirtilmiştir<sup>36</sup>.

#### **b. Bölge İdare Mahkemeleri**

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunu’nun 2. maddesine göre, bölge idare mahkemelerinin kurulması ve yargı çevrelerinin tespit edilmesi, Adalet Bakanlığı tarafından, İçişleri ve Maliye Bakanlıkları’nın görüşleri alınarak bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacimlerine göre kurulmaktadır. Bölge idare mahkemeleri, idari yargı sistemi içerisinde ikinci derece yargı yeri olarak görev yapar. Bu mahkemeler, bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Genel görevli bir mahkemedir, kanunla verilmiş olan görevleri yerine getirir. Bölge idare mahkemesi, idare ve vergi mahkemelerinde belli tutarı geçen davalara istinaf merci olarak bakmaktadır Bu mahkemeler ayrıca, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemesi arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını da karara bağlar<sup>37</sup>.

---

<sup>36</sup> ERARSLAN Yunus ve ÜSTÜN Ümit Süleyman, “İdare ve Vergi Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.26, S.2, 2018, s. 153.

<sup>37</sup> TÜRK BAY Özge, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları*, Ankara, 2012, s. 36-37.

### c. Danıştay

Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş olan yüksek idare mahkemesidir. Ayrıca Danıştay, danışma ve inceleme merciidir. Danıştayın başkan ve üyelerinin tümü anayasal güvenceye sahip olan yüksek yargıçlardır. İdari mahkemeler tarafından verilen ve kanunun başka bir yargı organına bırakmadığı karar ve hükümleri son inceleme mercii Danıştay’dır. Danıştay’ın yüksek bir mahkeme olarak kurulması Anayasa’nın 155. maddesinde yer alan düzenlemedir. Danıştay yüksek bir mahkeme (temyiz mahkemesi) olarak görev yapmaktadır. Ancak bazı durumlarda da (genel düzenleyici işlemler vb. için) ilk derece mahkeme olarak görev yapar<sup>38</sup>.

Danıştay Kanunu’nun (DK) 23. maddesine göre Danıştay’ın görevleri şunlardır;

- a. *“İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar. Danıştayın temyiz mercii olarak görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla sınırlıdır.*
- b. *Bu Kanunda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar.*
- c. *Mülga: 2/7/2018 – KHK-703/184 md.*
- d. *Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirir.*
- e. *Mülga: 2/7/2018 – KHK-703/184 md.*
- f. *Bu Kanunla ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapar.”*

Danıştay Kanunu madde 24’e göre Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar şunlardır;

1. *“Danıştay ilk derece mahkemesi olarak:*
  - a. *Cumhurbaşkanı kararlarına,*
  - b. *Cumhurbaşkanınca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemlere,*
  - c. *Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,*

---

<sup>38</sup> YÜCE, s. 24.

- d. *Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,*
- e. *Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere, Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,*
- f. *Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine,*  
*Karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar.*

Danıştay, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak, BİM'den gelen kararların temyiz merciidir. Danıştay dava dairelerinin vergi türüne göre bakmakla görevli olduğu 4 tane dairesi bulunmaktadır. Bu Danıştay'ın 3, 4, 7 ve 9'uncu dava daireleri vergi uyuşmazlıkları ile ilgilidir<sup>39</sup>.

### **3. Vergi Davası, Konusu ve Kapsamı**

Vergi davası, vergi idaresinin işlemlerine karşı hukuka aykırı olduğu iddiası ile bu işlem ile hak ve menfaatleri ihlal edilen vergi yükümlüsü ya da sorumlusunun vergi mahkemelerinde açtıkları davalar olarak tanımlanır<sup>40</sup>.

Vergi davalarının konusunu; vergi, resim ve harç gibi kamu gelirlerine ve gümrük vergilerine ilişkin vergilendirme işlemlerinden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıklar oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, VUK ve Gümrük Kanunu hükümlerinin uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar vergi davalarının konusunu oluşturmaktadır. Vergi davaları, tarh ve tahakkuk aşamasında olduğu gibi tahsil aşamasında da açılabilir. Ayrıca, kamu alacaklarının ihtiyati haciz uygulanmasından doğan uyuşmazlıklar içinde vergi davası açılabilir<sup>41</sup>.

Vergi davaları, genel olarak iptal davası niteliğinde olmakla birlikte istisnai olarak tam yargı davası niteliğinde olabilmektedir<sup>42</sup>.

<sup>39</sup> KIZILOT ve KIZILOT, s. 302-303.

<sup>40</sup> BAYRAKLI, s. 152.

<sup>41</sup> KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Ankara 2013, s. 157.

<sup>42</sup> GÖZLER Turgay ve DEMİR Abdullah, **“Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü”**, Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2015, s. 30.

#### 4. Vergi Davasının Tarafları

Vergi davasının davacı ve davalı olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır.

##### a. Davacı

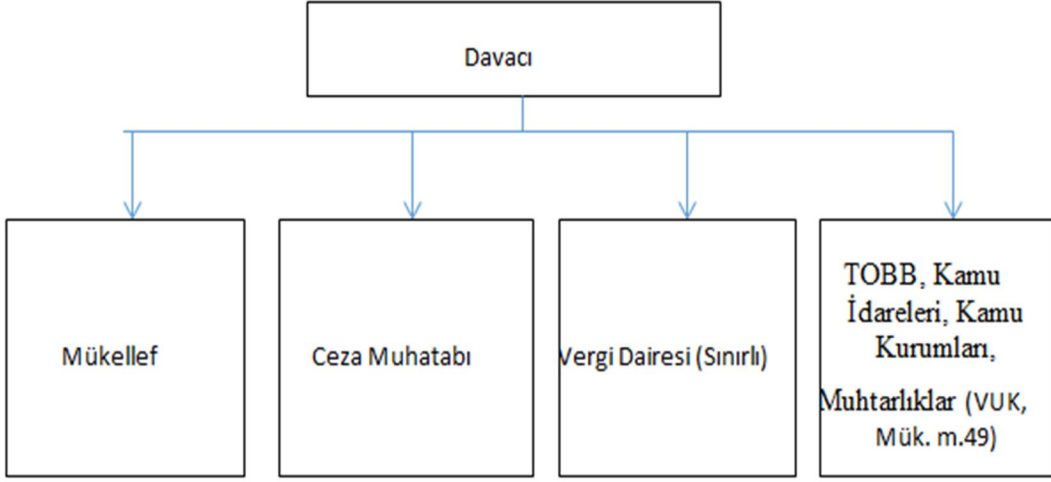
VUK madde 378'e göre; "*Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanununun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.*"

Vergi davalarında davacı; vergi yükümlüsü, ceza muhatabı olabilmektedir. Vergi davalarının davacıları, doğal olarak idari işlemlerden hak ve menfaatleri ihlal edilen vergi yükümlüsü ya da cezaya muhatap olan kişilerdir. Vergi yükümlüsünün davacı olabilmesi için bazı şartları taşıması gerekmektedir. Bunlar; taraf ehliyeti, dava açılmasında menfaatinin bulunması ve fiil ehliyetidir. Vergi daireleri takdir komisyonları kararları aleyhine dava açabilmektedir. TOBB'un kamu idareleri ve muhtarlıkların, emlak vergisine esas olan bina metre kare normal inşaat maliyet bedellerinin tespitine karşı davacı olduğu durumlar bulunmaktadır. Bu tespit işlemini Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ortaklaşa yapmaktadır. Karar Resmi Gazetede ilan edilmekte ve bu tespit kararına karşı, kararın ilan tarihinden itibaren 15 gün içinde, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da dava açılabilir<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> BAYRAKLI, s. 163-164.

## Şekil 2: Davacı



Kaynak: YÜCE, 2012, s. 154.

### b. Davalı

Vergi davalarında davalı taraf kural olarak, vergi dairesidir. Gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklarda davalı taraf Ticaret ve Gümrük Bakanlığı olmaktadır. Cumhurbaşkanının almış olduğu kararlara karşı açılacak davalarda ise davalı taraf, Cumhurbaşkanlığı Kararı'nı uygulayacak olan bakanlıktır<sup>44</sup>.

Vergi davalarına konu olan işlemi uygulayan idare tarafı davalı taraftır. Vergi davalarında genel olarak davalı taraf idare olmaktadır. Mükellefe vergi tarhi yapan ya da ceza ile sorumlu tutulan kişiye ceza kesme işlemi yapan vergi dairesi davalı taraf konumunda bulunmaktadır<sup>45</sup>.

### 5. Görevli ve Yetkili Mahkeme

Dava mahkeme başkanlığına hitaben yazılmış olan dilekçe ile görevli ve yetkili mahkemede açılır. Bir mahkemenin görevli olmasından o mahkemenin mevcut hukuki uyuşmazlığa konu itibarıyla baktığı anlaşılmaktadır. Davanın konu bakımından hangi mahkemenin görev alanına girdiği belirlendikten sonra sıra yetkili mahkemenin belirlenmesine gelmiş olacaktır. Yetkili mahkeme ise, davaya hangi yerdeki mahkemenin bakacağına belirlenmesidir. Görev kuralları, mahkemenin sahip oldukları

<sup>44</sup> GÖZLER Turgay ve DEMİR Abdullah, s. 30.

<sup>45</sup> ÖZDEMİR Tarık ve ARSLANER Hakan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Üzerinde Bir Çalışma", Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 3, 2017, s. 327.

yargı yetkisini konu bakımından, yetki kuralları ise coğrafi bakımdan sınırlandırılmaktadır<sup>46</sup>.

Vergi yargısı organları, yargı sürecinde görevli olan ilk, ikinci ve üst derece mahkemelerdir. Mahkemeler, bakmakla görevli oldukları dava türleri ve inceleme konuları gibi nedenlerle birbirlerinden farklı görevlere ve özelliklere sahip olmaktadır. Türkiye’de vergi yargı organları; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’dır. Vergi mahkemeleri ilk derece yargı yeri olarak görevli iken, bölge idare mahkemeleri ikinci derece yargı yeri olarak görevli ve Danıştay ise üst derece mahkemesi olarak görevlendirilmiştir. Danıştay üst derece mahkemedir ancak, bazen ilk mahkeme olarak da görevli olabilmektedir. Daha sonra ise üst derece mahkeme olarak istinaf mahkemeleri kurulmuştur<sup>47</sup>.

## **6. Dava Açma Süreleri**

Uyuşmazlıkların yargı organlarına taşınması durumunda, belli süreler söz konusu olmaktadır. Çünkü, uyuşmazlıkların uzun süre sürüncemede kalması ve sonsuza değin çözüme kavuşturulmaması hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. İşte bu yüzden, uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal ettirilebilmesi için kabul edilmiş olan belli zaman dilimlerine dava açma süreleri denir<sup>48</sup>.

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gündür. Danıştay’da ise, ilk derece mahkemesi olarak iptal davası açılması 60 gün, temyiz mahkemesi olarak dava açılması ise 30 gündür<sup>49</sup>.

---

<sup>46</sup> YÜCE, s. 157.

<sup>47</sup> ÖZDEMİR Tarık ve ARSLANER Hakan, s. 327.

<sup>48</sup> KARAKOÇ, s. 193.

<sup>49</sup> ARSLAN, s. 371-372.

**Tablo 1: Dava Açma Süreleri**

**DAVA AÇMA SÜRELERİ**

<b>Dava Konusu</b>	<b>Dava Açılacak Mahkeme</b>	<b>Dava Açma Süresi</b>
Vergi/Ceza İhbarnamesi	Vergi Mahkemesi	Tebliğden İtibaren <b>30 Gün</b> İçinde
İhtirazi Kayıtlı Verilen Beyannameye Ait Tahakkuk Fişine	Vergi Mahkemesine	Tahakkuk Tarihinden itibaren <b>30 Gün</b> İçinde
Ödeme Emrine	Vergi Mahkemesine	Tebliğden İtibaren <b>15 Gün</b> İçinde
Haciz Varakasına	Vergi Mahkemesine	Haciz Tarihinden İtibaren <b>15 Gün</b> İçinde
İhtiyati Tahakkuka	Vergi Mahkemesine	İhtiyati Tahakkukun Bildirim Tarihinden İtibaren <b>15 Gün</b> İçinde
İhtiyati Hacze	Vergi Mahkemesinde	Haciz Tarihinden İtibaren <b>15 Gün</b> İçinde
Genel Düzenleyici İşleme	Danıştay'a	İşlemin Yayın Tarihinden İtibaren <b>30 Gün</b>

Kaynak: YÜCE, s. 163.

**7. Davanın Açılması ve Sonuçları**

Dava açılması, bir uyuşmazlığın yargı organlarında yargılama faaliyeti ile çözüme kavuşturulması amacıyla yargı organlarına yapılan yazılı başvurudur. Vergi davasının açılması ise, vergi idaresinin yapmış olduğu vergi ile ilgili işlemlerden dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kimselerin, bu hak ve menfaat ihlalinin meydana gelen uyuşmazlığın yargısal çözümünü amacıyla vergi mahkemelerine yazılı olarak yaptıkları başvurudur. Davalar, yetkili ve görevli vergi mahkemesi başkanlığına yazılan ve davacı tarafından da imzalanan dilekçe ile açılır. Yetkili vergi mahkemesi,



uyuşmazlık konusu vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, ödeme emrini düzenleyen, güvence önlemlerinde karar alan ve dava konusu işlemi yapan dairenin yargı çevresinde yer aldığı vergi mahkemesi görevli ve yetkili mahkemedir<sup>50</sup>.

Dava dilekçesinde aşağıdaki unsurların yer alması gerekir; (İYUK m.3/II)

- a. *“Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası,*
- b. *Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,*
- c. *Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,*
- d. *Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,*
- e. *Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası” gösterilir.*

Vergi davasının açılması, yürütülmesi ve karar bağlanması hususunun bazı sonuçları bulunmaktadır. Davanın açılması halinde meydana gelen sonuçları şunlardır<sup>51</sup>;

- yürütmenin durması,
- iddia ve savunmanın sınırlandırılması,
- davanın görülmekte olması ya da karara bağlanması durumunda yeniden dava konusu edilememesi,
- mahkemelerin, görev ve yetkisinde bulunan davalara bakmaktan çekilememesi,
- kararların yerine getirilmesi.

## **8. Davanın Görüşülmesi ve Karar**

Vergi davalarında dosyanın tekemmül etmesi şarttır. Vergi yargılamasında tekemmül etmek demek ise, tarafların iddialarını ve savunmalarının, delillerin dosyada toplanması anlamına gelir. Dosyanın incelenip karara bağlanması için tekemmül etmesi şarttır. Vergi mahkemesi nezdinde açılan davalarda dava dilekçeleri ilk olarak şekle

---

<sup>50</sup> BAYRAKLI, s. 167-168.

<sup>51</sup> BAYRAKLI, s. 226-235.

uygun olup olmadığı bakımından ilk incelemeye tabidirler. Dava dosyalarında ilk inceleme yapıldıktan sonra herhangi bir eksiklik çıkması durumunda dava dilekçesine red kararı verilmekte ve bu kararda eksikliklerin tamamlanması için taraflara 30 günlük süre vermektedir. Bu süre içerisinde dosyadaki eksiklikler tamamlandıktan sonra dosya esastan incelenmektedir.

Amme Alacaklılarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu (AATUHK) ödeme emrine itirazı düzenleyen 58. maddesinde, davanın yedi gün içerisinde karara bağlanması gereklidir hükmü yer almaktadır. 2577 sayılı Kanununun 20. maddesinin son fıkrasında, Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerindeki dosyaların, bu kanun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelikli ve ivedilikli durumlarıyla Danıştay için Başkanlar Kurulunca, diğer mahkemeler için Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibariyle tespit edilip Resmi Gazetede ilan edilecek olan öncelikli durumlar göz önüne alınacak ve geliş tarihine göre incelenip tekemmül ettikleri sıralar dahilinde karara bağlanacaklardır. Bunların dışında kalan dosyaların ise, tekemmül ettikleri sıraya göre bu tarihten itibaren en geç altı ay içinde incelenip karara bağlanması gereklidir<sup>52</sup>.

### **C. Yargı Kararlarına Karşı Olağanüstü Kanun Yolu**

#### **a. Kararın Düzeltilmesi**

Kararın düzeltilmesikanun yolu, bölge idare mahkemesi ile Danıştay tarafından verilen kararlara karşı öngörülen bir yoldur<sup>53</sup>.

Kararın düzeltilmesi, Danıştay Dava Daireleri ya da Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun temyiz yeri olarak verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemesinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defa kararın gözden geçirilmesi ve herhangi bir yapılmış sakatlık varsa bunların düzeltilmesi amacıyla yapılmış bir kanun yoludur. Karar düzeltmede süre 15 gündür. Bu süre, kararın yazılı olarak bildirilmesini takip eden günden itibaren başlamaktadır<sup>54</sup>.

<sup>52</sup> KIZILOT ve KIZILOT, s. 421-423.

<sup>53</sup> CANDAN Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara, 2010, s. 621.

<sup>54</sup> GİB, **Vergi Uyuşmazlıklarının yargı Aşamasında Çözülmesi**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri daire Başkanlığı, Yayın No:92, 2009, s. 18.

Karar düzeltme, temyiz veya itiraz mercii tarafından verilen son kararın henüz kesinleşmeden aynı mahkemede tekrar gözden geçirilmesini sağlayan bir kanun yoludur. Düzeltme işlemi ancak asıl kararlar için istenilebilmektedir. Aşağıdaki kararlara karşı karar düzeltme yoluna başvurulamaz<sup>55</sup>;

- ilk derece mahkemesinin verdiği kararlara,
- delillerin tespit edilmesi ile ilgili kararlar,
- ara kararlar,
- yürütmenin durdurulması kararları,
- görev ve yetki açısından mercii tayini kararları,
- yargılamanın yenilenmesi kararları.

#### **b. Yargılamanın Yenilenmesi**

Yargılamanın yenilenmesi konun yolu, Danıştay'ın, bölge idare mahkemelerinin ve vergi mahkemelerinin kesin hüküm halindeki kararlarına karşı İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK) 53. maddesinde yer alan nedenlerle başvurulabilen olağanüstü kanun yoludur. Yargılamanın yenilenmesinin nedenleri ve süresi şu şekildedir<sup>56</sup>:

- Bir belgenin sonradan ele geçirilmesi durumunda, belgenin ele geçirildiği tarihi izleyen günden itibaren 60 gündür.
- Bir belgenin sahteliğinin sonradan belirlenmesi durumunda, sahtelik hakkındaki hükmün kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren 60 gündür.
- Karara esas alınan ilamın sonradan ortadan kalkması durumunda, kesin bir biçimde ortadan kalktığı tarihi izleyen günden itibaren 60 gündür.
- Bilirkişinin kasten gerçeğe aykırı rapor vermesi durumunda, mahkûmiyet kararının verildiği tarihi izleyen günden itibaren 60 gündür.
- Hile yapılmış olması durumunda, hilenin ortaya çıktığı tarihi izleyen günden itibaren 60 gündür.
- Davanın vekil veya kanuni temsilci olmayanlarla görülmesi durumunda, kararın tebliğ edilme tarihini izleyen günden itibaren 60 gündür.

---

<sup>55</sup> YÜCE, s. 216.

<sup>56</sup> KIZILOT ve KIZILOT, s. 639-646.

- Çekinmesi gereken hakim veya üyenin karara katılmış olması durumunda, kararın yazılı olarak bildirildiği tarihi izleyen günden itibaren 60 gün.
- Birbirine aykırı hükümlerin varlığı durumunda, ikinci kararın verildiği tarihi izleyen günden itibaren 10 yıldır.

Yargılamanın yenilenmesi yoluna, kesin hüküm niteliğindeki kararlar aleyhine gidilebilir. Bu nedenle yargılamanın yenilenmesi kanun yolu, olağanüstü kanun yolu olarak sayılmaktadır. Karar kesinleşmiş ve artık uygulanması gereken aşamaya gelmiş bulunmaktadır. Yargılamanın yenilenmesinin nedeninin ortaya çıkmasıyla birlikte taraflar gözden geçirilmesini istemiş olmaktadır. Yargılamanın yenilenmesi talebi, kanunda belirtilen süreler içerisinde yapılması gerekir. Yargılamanın yenilenmesi, kararı veren mahkemeden istenebilir. Kararın gözden geçirilmesi ile birlikte yeniden yargılama yapılmakta ve bunun sonucunda yeni bir karar da oluşabilmektedir<sup>57</sup>.

---

<sup>57</sup> BAYRAKLI, s. 263-264.

## İKİNCİ BÖLÜM

### İRAK HUKUK SİSTEMİNDE VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE ÇÖZÜM YOLLARI

Birey, vergi dairesi ve vergi toplamakla yükümlü merciler arasındaki ilişkide belirli kurallar ve standartlar bulunmaktadır. Aralarında vergi ilişkisi bulunan tarafların - eğitim ve kültür düzeylerinin eşit olmaması durumunda göz önünde bulundurularak – bu kuralları ve standartları yeterli düzeyde bilmesi ve bunlara hakim olması, vergi uyumsuzluğu ve çözüm yolları sürecinde önemli kurallardan biridir<sup>58</sup>.

Vergilendirme sürecinde, vergi dairesi veya bireyler tarafından bazı hatalara ve ihlallere sebep olunabilir. Bu hatalara ve ihlallere, bilerek sebep olunabileceği gibi bilmeden de sebep olunabilir. Bu hatalar ve ihlaller sonucunda tarafların “*uyuşmazlık*” olarak adlandırılan aşamaya gelebilmesi için tarafların konu üzerinde anlaşmazlığa düşmüş olmaları gerekmektedir. Ayrıca; vergilendirme sürecinde birey ile devlet arasındaki ilişki belirli bir yükümlülük ve bağlayıcılık ilişkisi olup, “*vergi yükümlülüğü*” olarak adlandırılmaktadır<sup>59</sup>.

Yukarıda belirtilen konular çerçevesinde; bu bölümde öncelikle “vergi uyumsuzluğu / anlaşmazlığı” kavramının tanımı ve buna ilişkin hususları birinci kısımda, ikinci kısımda ise vergi dairesine ilişkin hususlar ele alınacaktır.

#### I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI / ANLAŞMAZLIĞI

##### A. Vergi Anlaşmazlığı/Uyumsuzluğu Tanımı

Vergi anlaşmazlığı ya da uyumsuzluğu, vergilendirmenin birçok aşamasında meydana gelir. Bunların bazıları anlaşmazlığın giderilmesi amacıyla yargıya ya da yetkili mercie başvurmayı gerektirirken, bazıları ise sadece vergi müdürlüğü ile birey

---

<sup>58</sup> ABDULA Mohamad Sami, Küreselleşme Sürecinde Irak-Türkiye Vergi Sistemlerinin Değerlendirilmesi ve Irak Vergi Sistemi İçin Öneriler, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bilim Dalı, İzmir, 2012, s. 20-22.

<sup>59</sup> ABDULA, s.23-25.

(mükellef) arasında meydana gelen basit bir anlaşmazlık düzeyinde kalıp henüz adli boyuta taşınmayacak kadar küçük çaplı durumlardır<sup>60</sup>.

Genel anlamda vergi anlaşmazlığı ile vergi müdürlüğünün verginin tahakkukuna neden olan bir takım işlemleri ve eylemlerinin sebep olduğu uyuşmazlığı gidermek için, vergi uyuşmazlıkları konusunda yetkili olan mahkemeye açılan davalar ve müracaatlar kastedilmektedir. Vergi müdürlüğünün faaliyetlerinden kaynaklanan ve yargı boyutuna taşınan anlaşmazlıklar, vergi yasalarının bireysel uygulanması ve bireyler hakkında vergi yasaları ile ilgili hükümlerin uygulanması sırasında meydana gelmektedir<sup>61</sup>.

Vergi yasaları, vergi mahkeme usullerinin ve vergilendirme sürecinde vergi dairesi tarafından bireylere karşı yürütülecek faaliyetlerin düzenlendiği yasal kurallar bütünüdür. Vergi yasaları; verginin konusunu, vergi yönetim mercilerini ve bu mercilerin mükelleflere yönelik yasaları uygularken yararlandıkları imtiyazları düzenlemektedir. Aynı zamanda bu yasalar, vergi dairesi ve bu husustaki yetkili mercilere karşı vergi mükelleflerinin haklarını ve imtiyazlarını korumaktadır. Yasalar, mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarının belirlenmesi ve belirlenen verginin tahsil edilmesi amacıyla bireysel vergi merkezlerine yönelik hükümlerin uygulanması sırasında gerekli tedbirler almaktadır. Vergi yasaları; gerek uygulamada meydana gelmiş olsun gerekse yasa açısından vukuu bulsun, vergi dairesinin hatası nedeniyle mağdur olan mükellefleri sınıflandırmaktadır. Genellikle yetkili mercinin yetki ve imtiyazlarını kullanırken bilerek veya bilmeden sebep olmuş olduğu hataya karşı bireylerin nasıl korunması gerektiğine ilişkin hükümler vergi yasalarında bulunmaktadır<sup>62</sup>.

Dr. Zekeriya Beyumi vergi anlaşmazlığını şöyle tanımlamaktadır<sup>63</sup>; “*Vergi anlaşmazlığı, doğrudan vergi bağının meşruiyeti ve doğruluğu hakkındaki*

<sup>60</sup> EL-MALİYETÜ’L AMMETÜ’L Abdülali Saklen, **Darü’l Cumhuriyeti Li’t Tıbaati ve’n Neşri**, Bağdat, Basım, Tarihi yok, s. 100.

<sup>61</sup> EL- MÜBSİR Mustafa Yahya, **El-Münazaatü’d Darîbiyye Fi’l Kanuni’l Lübnâni, Dârü’l Hüseyin’i Li’t Tıbbâti ve’n Neşri**, Beyrut, 1994, s. 5.

Bu raporda, vergi müdürlüğünün, bazı gayrimenkul işlemleri yapmak üzere, vergileri ödemedikçe ve zaman aşımından kaynaklanan gecikme ceza tutarlarını tahsil etmedikçe mükellefe gayrimenkulle ilgili beraat zimmeti vermeyi reddettiği beyan edilmektedir.

<sup>62</sup> 19.06.2008 tarih ve 266 sayılı karar, **Mecelletü’l Kadâi’l İdari Fi Lübnan**, 2012, sayı 23, Devlet Şura Meclisi Yayını, s. 1344 ve sonraki sayfalar.

<sup>63</sup> BEYUMİ Zekeriya, **El-Münazaatü’d Daribiyeti Fi Rabtı ve Tahsil’id Daribe**, Kahire Üniversitesi Matbaası, 1990, s. 7.

*anlaşmazlıklardır. Bu konuya bakan yargıcın görevi ise anlaşmazlık konusu olan verginin yasaya ve yasa tasarılarına uygun olup olmadığını denetlemektir. Eğer bu vergi bağının yasal olmadığı görülürse vergi ödeme mükellefiyeti külliyen veya cüzi olarak kaldırılır”.*

Günümüzde Irak hukuku bakımından vergi anlaşmazlığı vergi dairesi ile vergi mükellefi arasında meydana gelen bir sorun sayılmakta olup vergi yasası veya ilgili diğer herhangi bir yasanın uygulanmasında müdürlüğün görevlerini yerine getirirken oluşmaktadır. Bu vergi anlaşmazlığını, bu soruna bakmak ve incelemekle görevlendirilen mercinin huzurunda hak sahibinin hakkını talep etmesi aşaması takip etmektedir<sup>64</sup>.

Vergi mükellefi, verginin belirlenmesi amacıyla esas olarak vergi dairesinin dayandığı reel unsurlara karşı çıkmaktadır. Bu durumda vergi tutarının cüzi olarak düşürülmesini talep eder ve böylece vergi anlaşmazlığı ortaya çıkmaktadır. Bazı durumlarda ise vergi mükellefi vergiye tabi olması hususuna karşı çıkarak vergi mükellefiyetinin tamamen düşürülmesini talep etmektedir. Bu durumda ise yasal bir vergi anlaşmazlığı sorunuyla karşı karşıya kalınmaktadır. Ayrıca vergi anlaşmazlığı, vergi dairesinin belirlediği vergi tutarını vergi mükellefinin ödemekten imtina etmesi durumunda da ortaya çıkmaktadır. Herhangi bir yöntemle veya hile yapmak suretiyle vergi ödemekten kaçınarak vergi kaçakçılığı yapılması neticesinde de aynı sorun meydana gelmektedir.

Bir uyuşmazlığın vergi uyuşmazlığı olarak kabul edilebilmesi için Irak hukukunda üç unsurun bulunması gerekmektedir. Anlaşmazlık üç unsuru bir arada bulundurmalıdır<sup>65</sup>. Bunlar:

### **1. Vergi Dairesi Bu Anlaşmazlığın Bir Tarafı Olmalı**

Vergi mükellefi olan birey ile vergi dairesine bağlı olarak çalışan bir personel arasında vergi ile ilgili görevi dışında herhangi bir anlaşmazlığın meydana gelmesi durumunda bu anlaşmazlık vergi anlaşmazlığı olarak sayılmamaktadır. Vergi dairesinin yetkileri ve imtiyazları yasa tarafından önceden belirlenmiştir. Personelin göreviyle

<sup>64</sup> BEYUMİ Zekeriya, *El-Münazaatü'd Daribiyeti Fi Rabtı ve Tahsil'id Daribe*, Kahire Üniversitesi Matbaası, 1990, s. 7.

<sup>65</sup> EN- NECCAR İbrahim Abdülaziz, *Nahve Tef'il Merhaleti'l İdariyyeti Li Tesviyeti'l Münazaati'd Daribiyeti*, Ed-Darü'l Camiatü, İskenderiye 2008, s. 9.

veya kendisine verilen vergi hususundaki görevlerle ilgili olmayan herhangi bir sorun çıktığında bu vergi ile ilgili bir sorun sayılmamaktadır. Bu durum farklı anlaşmazlıklar kategorisinde değerlendirilmektedir. Genel olaylar hakkında oluşan anlaşmazlıklar gibi değerlendirilmektedir. Vergi dairesi, vergi hukuku açısından kesinlikle bu olaydan sorumlu tutulmamaktadır.

## **2. Anlaşmazlık, Vergi İşleriyle İlgili Bir Anlaşmazlık Olmalı**

Vergi işleri kavramı; vergi yasasının uygulanması için gerekli olan herhangi bir iş veya işlemleri, vergi bağına ilişkin işlemlere ilişkin özel bir durumu, verginin ödenmesi, tahsil edilmesi ve bu hususla ilgili her türlü işlem ve icraatları kapsamaktadır. Vergi yasasında geçen iş ve işlemlerin kapsamı dışında olan her türlü icraat ve işlem neticesinde ortaya çıkan anlaşmazlıklar ve sorunlar, vergi anlaşmazlığı sayılmamaktadır. Ortaya çıkan anlaşmazlığın duruma göre, ortaya çıkan anlaşmazlığın vergi anlaşmazlığı olup olamayacağı somut olaya göre değerlendirilmektedir. Örneğin; vergi müdürlüğünün şirket sözleşmesinin uyarlanmasına veya hukuku dayanağı olmayan bir ret verilmesinden dolayı yetkileri dışındaki işlere müdahil olması durumunda bu sorunlar farklı bir boyutta değerlendirilmektedir. Bu tür anlaşmazlıklar hakkında farklı görüşler bulunmaktadır. Bu tür anlaşmazlıkların vergi anlaşmazlığı olduğunu söyleyen görüşler olduğu gibi, vergi anlaşmazlığı olarak değerlendirilmeyeceğini ifade eden görüşlerde bulunmaktadır<sup>66</sup>.

## **3. Anlaşmazlıkta Alınan Referans Vergi Yasası Olmalı**

Vergilendirme sürecinde oluşan anlaşmazlıklarda, anlaşmazlığın kaynağının vergi yasaları olması gerekmektedir. Vergi mükelleflerini ilgilendiren vergi yükümlülüğünün kaynağını anayasal metinler oluşturmaktadır. Anayasa metinlerine göre, verginin düzenlenmesi veya iptali ancak anayasa ile mümkündür. Lübnan Anayasası'nın 82'inci maddesi, vergi yükümlülüğünün kaynağının hukuk kuralları olduğunu göstermesi açısından örnek olarak gösterilebilir<sup>67</sup>.

Burada görmekteyiz ki bu her üç unsurun bir araya geldiği sorun ve anlaşmazlık, vergi anlaşmazlığı sayılmaktadır. Vergi anlaşmazlığı, vergi mükellefi ile vergi dairesi

---

<sup>66</sup> Zekeriya Beyumi, s. 12.

<sup>67</sup> Lübnan Anayasası, 23 Mart 1926.



arasında çıkabilir. Buna örnek olarak ise; vergi dairesi vergi maddelerini veya kişinin gelirin'e göre vergi yükümlülüğünün genişletilmesi hususunda bir takım yorumlar yapması ve mükellefin buna itiraz etmesidir. Vergi davalarına ve kanunlarına bakmakla yükümlü merciler huzurunda mükellefin mağduriyetine sebep olan bir husus da örnek olarak gösterilebilir. Vergi anlaşmazlığı unsurları sağlandıktan sonra bu mesele çok ciddi bir şekilde açıklanmalı ve vergi anlaşmazlıklarındaki sorunun konuyla ilgili bir sorun olup olmadığına bakılmalıdır. Bir diğer deyişle vergi yasasıyla ilgili hususlar yasal bağlara tabidir, şahsi bir nitelik taşımaz. Bu yüzden vergi mükellefinin şahsi hakları hususunda herhangi bir mağduriyetin yaşanmaması gerekir. Aksine bu durum vergi dairesinin sahip olduğu haklar ve imtiyazlar hakkında ortaya çıkmış bir anlaşmazlık olarak değerlendirilmelidir. Bir diğer taraftan anlaşmazlık vergi yasasının çizmiş olduğu sınırlar çerçevesinde değerlendirilir. Vergi kontrolü ve denetimine ilişkin bir takım işlemler idarece icra edilir. Ayrıca vergi yasası, vergi idaresinin etkinliklerini ve faaliyetlerini belirlemekte ve vergi idaresinin keyfi uygulamalarına karşı vergi mükelleflerini korumak için sınırlandırmalar getirmektedir<sup>68</sup>.

Bu nedenle vergi anlaşmazlığı davalarına bakan yargıcın yetkisi, konuyla ilgili hususlara bakmaktır. Bir diğer deyişle yargıdan vergi mükellefi birey ile vergi dairesi arasındaki şahsi hakların feragati hususunda herhangi bir talep beklenemez. Ayrıca vergi müdürlüğü, şahsi haklarından feragat edecek bir tutum ve tavır içinde bulunamaz, sadece yasanın doğru ve adil bir şekilde uygulanmasını temin etmekle yükümlüdür. Bir diğer yönden ise birey, vergi dairesi karşısında vergi idaresiyle birlikte eşit konuma sahip değildir. Dolayısıyla vergi dairesinin taşımış olduğu sıfat; devletin kamu mercii olarak değerlendirilir ve kamu yararı gözetilmelidir. Yasa bir takım işlem ve yetkiler konusunda özel yasada karşılığı bulunmayan hususları dikkate alarak değerlendirir. Vergi mükellefiyetine ilişkin yasal bir bağın olup olmadığı hızlı bir şekilde gözden geçirilir. Yargı aşamasından önce vergi anlaşmazlığını giderebilecek her türlü işlem ve kural devreye sokulmalıdır.

Vergi anlaşmazlığına sebep olan sorunun, konuyla ilgili bir sorun olduğu yönündeki bazı sonuçlara da değinmek gerekir. Bunlar:

---

<sup>68</sup> KAHİL Muhammed, **Ed-Dava'l Mevzuıyyeti ve's Şahsiyyeti ve Taksimuh**a, Er-Rikabatü Ala A'mali'l İdareti, s. 312 ve sonraki sayfalar.

### **a. Vergi Müdürlüğü Tutumunu Düzeltelmeli**

Vergi anlaşmazlıkları, şahsi anlaşmazlık olmayıp konuyla ilgili yani vergiyle ilgili bir anlaşmazlık olduğundan vergi müdürlüğü anlaşmazlığın bir tarafı değildir. Aksine kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla eşit ve adil bir şekilde vergi yasasını uygulamakla yükümlü ve mükelleftir. Bu nedenle ilk başta bu sonunun çözümü bizzat vergi idaresinin kendisine bırakılmalıdır<sup>69</sup>.

Gerek bizzat kendisinden gerekse de herhangi bir tasarruf kaynaklı ya da vergi idaresi başkanı tarafından veya ilgili kişi (vergi mükellefi) tarafından bir itiraz veya şikâyetin sunulmasına istinaden vergi dairesinin faaliyetleri denetlenir. Vergi dairesi bu hususta faaliyetlerinin gözden geçirilmesi ve denetlenmesi hususunda geniş yetkilere sahiptir<sup>70</sup>. Genellikle bu denetleme işlemi, hem vergi mükellefi açısından hem de vergi dairesi açısından oldukça faydalı bir işlem sayılır.

Vergi mükellefi böylece herhangi bir vakit, çaba ve para harcamaksızın idari ve yasal başvurularında taleplerini elde edebilir. Öncelikli olarak yargı merciine başvurur, bu durumda temyize gitmesi halinde zaman uzayabilir. Vergi müdürlüğü kendi nezdinde yargı önünde faaliyetlerinin incelenmesini ve değiştirilmesini hoş görmelidir. Böylece vergi mükelleflerinin güvenini kazanmış olur. İnceleme sonucunda hatalı bir işleme rastlanması halinde bundan kaynaklı hak kayıpları telafi edilir. Kararlar, kamu yararı gözetilerek verilir<sup>71</sup>.

### **b. Vergi Mükellefi, Açıklamalarında ve Vergi Defterlerinde Geçen Hataları Düzeltelmeli**

Vergi yasaları, vergi mükelleflerinden vergiye tabi kârlarını eksiksiz bir şekilde beyan etmelerini istemektedir. Bu beyan işlemi; yasal kayıtlara, belgelere ve ticari defterlere istinaden yapılmaktadır<sup>72</sup>.

Vergi mükelleflerin beyan ve kayıtları her zaman ilgili mali dairelerin denetimine tabi tutulur. Bu daireler, bu açıklamaları ve beyanı inceleme ve gerektiğinde düzenleme ve düzeltme hakkına sahiptirler. Bu beyanlar esasına dayalı olarak

<sup>69</sup> SADIK Ramazan, *El-İdaretü'd Daribiyeti'l Hadise*, Dar'ün Nahdatil Arabiyyeti, c. 2, 2006, s. 81 ve sonraki sayfalar.

<sup>70</sup> KAHİL Muhammed, s. 130 ve sonraki sayfalar.

<sup>71</sup> SADIK, s. 83.

<sup>72</sup> EL-HİNDİ Musfata, *Fi'r Rikabeti'd Daribiyeti*, El-Mecelletü'd Daribiyeti, Sayı 24, s. 239.

mükellefler adına esas vergi tahakkuk çizelgeleri hazırlanır. Ayrıca yasal zemin, vergi mükelleflerinin bu açıklamaların içeriğini ve gereğini yerine getirmesini gerektirir. Yasal defterler, kayıtlar ve ticari belgelerce sabit olan vergiye tabi kârlarını onaylamış sayılırlar. Genel yasal kurallara uygun olarak haklarında herhangi bir yanlış beyan bulunmaması gerekir.

Vergi dairesi ile vergi mükellefi arasında uyuşmazlık çıkması durumunda, vergi yasalarına ve uyuşmazlık konusu ile ilgili verilmiş anlaşmazlık kararlarına bakılarak karar verilir. Burada üzerinde ittifak edilen önemli husus; vergi dairesi gerektiğinde mükelleflerin beyanlarını inceleme, tespit etme, denetleme ve düzeltme hakkına sahiptir. Ancak bu hak sadece vergi dairesine mahsus değildir, vergi mükellefi de beyanlarında veya defterlerde bir hata bulduğunda kendisinden kaynaklanmış olan bu yanlış bilgi ve beyanın düzeltilmesini ve incelenmesini talep edebilir ve bu hususta vergi dairesine müracaat edebilir.

Böylece sorun gecikmeden çözüme kavuşturulabilir. En azından taraflar çaba, vakit ve para harcamaktan kurtulmuş olurlar ki bu istenen bir sonuçtur. Bu sorunun uzamasıyla vergi müdürlüğü ile yaşanan anlaşmazlığın karmaşık hale gelmesi kimsenin yararına olmayacaktır. Ayrıca anlaşmazlık ve sorunun uzaması vergi kurumunun da yararına olmaz. Tüm bu hususlar dikkate alındığında tarafların hakları korunmalı ve her iki tarafın da yararına olacak kararlar alınmalıdır<sup>73</sup>.

## II. VERGİ DAİRESİ

Vergi yasaları, vergi dairelerinin ve kurumlarının faaliyetlerini tanzim etmekte ve onlara vergi mükelleflerinden tahakkuk eden vergi miktarlarını tahsil etme yetkisi vermekteydi, ancak günümüzde eskisi gibi değildir, yani vergi mercileri eskiden sadece bir havuz görevi üstlenmişlerdi. Artık günümüzde daha fazla faaliyette bulunuyor.

Yukarıda bahsedilen bilgiler ışığında bu kısmı iki konu altında inceleyeceğiz. Birinci konuda vergi dairesi ve vergi dairesiyle ilgili hususlar ele alınacaktır. İkinci bölümde ise, vergi ilişkisini kontrol eden yasal hususlar hakkında bilgi verilecektir.

---

<sup>73</sup> EL-MÜBŞİR Yahya, s. 9.

## A. Tarihi Gelişimi

İnsanoğlu tabiatı gereği parayı sever, onu arttırmaya çalışır ve ondan özel olarak faydalanabilmek için elinden geleni yapar. İnsan parasını, dini ve yasal gereklilikler dışında boş yere harcamaktan kaçınır ancak kendi menfaatine olan durumlarda harcamak ister.

Bu noktadan hareketle toplumlar, kamu menfaatlerinin özel menfaatlere nispetle daha önemli olması, bugünkü ve gelecek nesiller arasındaki dayanışmanın sağlanması ve korunması mantığıyla devletin görevlerini daha iyi bir şekilde yerine getirebilmesi için vergi yükümlülüğünün önemini bilir<sup>74</sup>.

Bu görevlerin yerine getirilebilmesi için devletin vergi tahsil etmesi gerekir. Devlet, vatandaşlarına ve topraklarında ikamet eden insanlara yönelik egemenlik hakkını kullanma hakkına sahiptir. Aldığı vergilerle hep birlikte toplumun kalkınmasını sağlar. Herkesin durumuna göre bu yükümlülüğü eşit ve adil bir şekilde paylaşmalıdır. Bunu yaparken de yeni siyasi oluşumların dayanışma ilkesinin gerektirdiği hususları göz önünde bulundurmalıdır.

Bireyin kendisine ait özel malından faydalanması ile yasanın öngördüğü şekilde o malından tahakkuk eden verginin kesilmesi arasında mutlaka bir dengenin gözetilmesi gerekir. Kamu yararının sağlanması için kişinin malından tahakkuk eden verginin tahsil edilmesi kaçınılmazdır. Hukukçular, vergiye tabi edilme hususunda yetkili birimlerin bir takım temel kurallara uyması gerektiğini belirtmektedirler. Bu kurallar ise vergi yasaları olarak tanımlanmaktadır. Adam Smith, “Milletlerin Serveti” isimli eserinde bu kuralların en önemlilerini şöyle sıralamıştır: adalet, uygunluk ve harcamalardaki ekonomik durum<sup>75</sup>...

Modern anayasalar, vergileri uygularken, tahsil ederken ve muaf tutarken izlenecek ilkeleri benimseme konusunda istekli olmuştur. Bu vergiler sadece yasama organı tarafından çıkarılan bir yasa ile uygulanır, yani halk temsilcilerinin onayından sonra uygulanmaktadır. Bu vergilerin yeniden düzenlenmesi veya iptali ancak yasa ile mümkündür. Ayrıca vergi mükellefi ancak yasadaki metne istinaden bu vergilerin ödenmesinden muaf tutulabilir.

<sup>74</sup> EL-HAVARİ Enveri, *El-Maliyetü'l Ammetü, Dar'ün Nahdati'l Arabiyyeti*, Kahire, 1998, s. 43.

<sup>75</sup> EL-YASİN Fuat Tevfik, *El-Muhasebetü'd Daribiyetü, Darü'l Yarûzi Li't Tıbaati ve'n Neşri*, Bağdat, 1999, s. 286.

Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki ilişkinin tarihi seyrinde, vergi idareleri geçmiş dönemlerde ciddi anlamda baskılar ve zulümler yapmışlardır. Bu durum, vergi mükellefinin vergi dairelerinin kendi haklarını gasp ettiği düşüncesine sevk etmiştir. Ayrıca vergi yükümlülüğü karşılığında kendi haklarının korunmadığını düşüncesine kapılmışlardır. Tarih boyunca mükellefin omuzlarına yüklenen ağır vergi yükü, vergi mükelleflerinin mağdur edilmelerine sebep olmuştur<sup>76</sup>.

Modern anayasalar, vergi uygulama kurallarını adalet esasına dayalı olarak ve halkın temsilcileri yoluyla olmasını kararlaştırmıştır. Vergi dairelerinin faaliyetleri her zaman denetime ve tanzime tabi tutulmuştur. Ancak mükellefin yasaya aykırı davranması gibi kişisel durumlarda bu kurallar askıya alınmıştır. Vergi idaresinin reforme edilmesi ve ayrıca faaliyetlerinin ve tasarruflarının incelenip denetlenmesi ve vergi mükellefinin zorla ve şiddet kullanarak değil de gönüllülük esasına dayalı olarak vergi yasasının uygulanmasına yardımcı olmasının önemi bakımından vergi müdürlüğü ile mükellef arasındaki ilişkinin iyileştirilmesi amacıyla müdürlüğün yetkilerinin sınırlandırılması son zamanlarda büyük önem kazanmıştır.

## **B. Mükellef ile Vergi Dairesi Arasındaki İlişkinin Yasal Zemini**

Vergi yasası, mükellef ile vergi dairesi arasındaki ilişkiyi yasal kurallara uygun olarak anayasal prensiplere ve temellere dayalı olarak tanzim etmektedir. Bu kurallar, vergi yasasının gerektirdiği durumların sağlanmasıyla ortaya çıkan vergi borcunun ödenmesi hususunda ittifak halinde düzenlenmiştir. Bu durum vergi mükellefinin veya vergi dairesinin iradesine bırakılamaz. Bu nedenle bu iki unsur arasında yasa kararına ve hükmüne aykırı herhangi bir anlaşmanın yapılması mümkün değildir<sup>77</sup>.

Verginin belirlenmesi ve tahsil edilmesi hususlarına ilişkin mükellef ile yetkili merci arasında herhangi bir ittifakın/anlaşmanın olabileceği hususunda yasal bir zeminin olduğu yönünden bir takım görüşler belirtilmiş ve farklı tutumlar sergilenmiştir. Irak vergi hukukçuların bazıları böyle bir anlaşmanın meşru ve yasal olmadığını, çünkü kurum ile mükellefler arasındaki ilişkinin, kamusal bir ilişki olduğunu ifade etmektedirler. Vergi memuru, vergi mükellefi ile vergi yükü arasında yapılan sözleşmede bir taraf değildir. Dolayısıyla böyle bir anlaşmanın yapılması söz konusu olamaz. Yani vergi mükellefiyle

<sup>76</sup> SADIK, s. 30.

<sup>77</sup> EL-DULEYMI Saba Faruk, **Vacibatü's Sultatü'l Maliyyeti İzae'l Mükellefin**, Mektebetü Külliyyeti'l Hukuk, Camiatü'n Nehrân, Bağdat 2004, s. 21.

anlaşma yapılarak vergi miktarı düşürülemez. Çünkü bu vergi miktarının azaltılması, hazine haklarından bir hakkın feragati anlamına gelir ki bu da yasal olarak mümkün değildir<sup>78</sup>.

Bu temelden yola çıkarak aşağıdaki başlıklarda vergi dairesi ile vergi mükellefi arasındaki ilişkiden bahsedeceğiz. Ayrıca vergi mükellefinin vergi yükümlülüğü sıfatından müşteri sıfatına geçmesi hususunu tartışacağız.

## 1. İlişkinin Doğası ve Sınırları

Vergi mükellefi birey ile vergi dairesi arasındaki ilişkinin sınırları aşağıda beyan edilen hususlarda açıklanmıştır. Bunlar şu şekilde belirtilebilir<sup>79</sup>:

### a. Vergi Memurunun Vergi Mükellefi Bireyle İlişkisi

Vergi memuru, personel veya her ne isimle olursa olsun orada çalışan kimse, benzer yasalarda geçtiği üzere bu kişi, tabi olduğu vergi idaresini temsil etmektedir. Kendisine bir takım işleri yapması için yetki verilmiştir. İşte bu kişi, kendisine verilen yetkileri aştığında kendi menfaati için işlem yaptığı zaman vergi dairesini temsil etme yetkisini kaybeder.

Personelin vergi dairesini temsil etmesi itibariyle vergi tahsil etme hakkına sahip olması gerekir. Ayrıca bu konuda vergi mükelleflerinin hesaplarını denetleme hakkına da sahiptir. Diğer taraftan bu kişi, yani vergi memuru vergi uygulaması işlemlerini yapan yetkili mercilerin en büyüğü sayılır. Dolayısıyla vergi mükellefinin ticari faaliyetlerini yürüttüğü bölgede faaliyet gösteren tüccarların durumu hakkında bilgi edinmek ve veri toplamak bu kişinin işinin bir parçasıdır. Bu yetkileriyle doğru kararı verme noktasında daha isabetlidir<sup>80</sup>.

Dolayısıyla vergi memurunun takdiri, ne kadar hassas olursa olsun vergi mükellefinin kârlarını gösteren veya teorik deneyime bağlı olarak kendi amirinin görüşlerinden daha isabetli ve daha doğru sonuçlara varacaktır. Bu noktadan hareketle elde edilen kişisel veriler daha güvenilir olur.

<sup>78</sup> AHMET Hüsam Faiz, **El-Alakatü Beyne'l Mükellefi ve'l İdareti'd Daribiyeti ve Eseruha Ale't Tahsili ve'l Cebayeti**, Mektebetü Camiatü'n Necah, Filistin 2008, s. 8 ve sonraki sayfalar.

<sup>79</sup> SADIK, s. 33.

<sup>80</sup> SADIK, s. 37.

### **b. Vergi Dairesi, Vergi Mükellefinin Hasımı Değildir**

Vergi dairesi kamuyu temsil etmesi itibariyle, vergi mükellefinin hasımı olamaz. Çünkü bu kurum, devletin yürütme erkinin bir parçasıdır ve kendisine vergi miktarının belirlenmesi ve tahsil edilmesi gibi bir takım görevler ve yetkiler verilmiştir. Bu hususta yetkili mercinin faaliyetleri, kamu faaliyetleri kategorisinde değerlendirilir. Yani daire, devletin kendisine verdiği yetkiyi kullanır. Vergi mükellefi olan kişi ise, vergi hususundaki kararın, vergi müdürlüğündeki personelin iki dudağı arasında olmadığını bilir. Ayrıca vergi mükellefi bu hususta kendisi aleyhine gerçekleşen herhangi bir haksızlığa karşı mahkemede hakkını arayabilir. Vergi mükellefleri ile vergi müdürlüğü arasındaki ilişki, yasaların egemen olduğu açık ve şeffaf bir ilişki olmalıdır<sup>81</sup>.

### **c. Vergi Dairesi, Vergi Mükellefinin Bir Ortağı Değildir**

Vergi müdürlüğünün rolü, vergi mükellefin hesaplamalarını denetlemekle sınırlandırılmıştır. Bununla vergi kaçakçılığının önlenmesi amaçlanmıştır. Dolayısıyla vergi memuru, teşvik amacıyla mükellefin iş yerinde çalışan personele verilen ikramiyelerin belirlenmesi konusuna vergi mükellefinin müdahale etmesi mümkün değildir. Vergi miktarını belirlenmesi vergi mükellefine bırakılmıştır. Ancak vergi kaçakçılığı veya hile yapılması durumunda bu durum farklı bir boyuta taşındığı için bu husus geçerli sayılmaz.

Mısır yargısı, vergi dairesinin vergi mükellefinin bir ortağı olmadığını belirtmektedir. Dolayısıyla vergi dairesi, vergi mükellefinin işletmiş olduğu kurumun yönetimine müdahale edemez<sup>82</sup>.

### **d. Alacaklı Nezdinde Vergi Dairesinin İtibarı**

Vergi mükellefi vergi dairesine borçlu olarak gözüktür ve böyle bir durumda vergi dairesi, vergi mükellefinin muayyen bir ticari faaliyette bulunduğunu iddia etmesi halinde bu iddiasını ispatlamakla yükümlü olur. Davacı, iddiasını ispatlamakla mükelleftir. Vergi dairesi yürüttüğü tüm faaliyetlerde tüm vergi mükelleflerine karşı

---

<sup>81</sup> AHMET Hüsam Faiz, s. 11.

<sup>82</sup> SADIK, s. 36.

adil davranmalıdır ve şahsi herhangi bir itibardan soyutlanmış bir şekilde tamamen gerçeğe yönelerek işlerini sürdürür<sup>83</sup>.

Bizim bakış açımıza göre ise, vergi dairesinden istenilen; kendisine verilen yetkilerin dışına çıkmaması, aksi durumda ise yasal soruşturmaya tabi tutulması gerekir. Dolayısıyla vergi memurlarının ve işçilerinin tamamının vergi alanında bu türden yasa dışı bir tutumdan kaçınmaları gerekir.

## 2. Mükellefin Rolünün Müşteri Rolüne Dönüşmesi

Halen vergi mükellefinin ödemekle yükümlü olduğu vergi miktarını ödemeye mecburdur yönünde düşünce hâkimdir. Çünkü mükellef olan kişi bu yükümlülüğünü yasal olarak yerine getirmek zorundadır. Böyle bir durumda vergi mükellefinin özel durumlarına bakılmaz. Bu tür bir davranış, vergi dairesinin reformuna yönelik adımlarla uyumlu değildir. Çünkü vergi yasasının uygulanmasına yönelik, vergi mükellefinin teşvik edilmesi amaçlanmıştır<sup>84</sup>.

Burada uygun olan vergi mükellefine veya vergi ödeyen tarafa bir müşteri gözüyle bakılmasıdır. Böylece vergi idaresi onu, yani mükellefi bu hususta ikna etmeli ve ikna edebilmesi için ise ona yüksek kalitede hizmet sunmalı, vergi kaçakçılığından caydırıcı bir takım faaliyetler yürürlüğe koymalıdır. Bu süreçte vergi mükellefiyle olan diyalog ve onunla yapılan konuşmalar ve davranışlar büyük önem taşır. Nitekim mükellefle tehdit ve korkutma tarzında bir üslupla konuşulmamalı, ona vergi ödemesinin yasal bir yükümlülük olduğu bilinci verilmelidir. Vergi dairesinin bir itibarının ve yasal olarak bir karşılığının bulunduğu güzel bir dille mükellefe anlatılmalıdır<sup>85</sup>.

Bu görüş bazıları tarafından vergi mükellefi ile vergi ilişkisini düzenleyen bir ilişki türü olması hususundaki abartılı anlatımlar itibariyle benimsenmemiştir. Ancak, bu durumda tüketiciyle olan ilişkiye özel sektörü kontrol altına alan kuralların uygulanması mümkün değildir. Çünkü özel sektör, müşteriyi her zaman haklı görür<sup>86</sup>.

Ayrıca Irak vergi yasası bu gibi konulara değinmemiştir. Burada kastettiğimiz husus vergi mükellefi ile vergi müdürlüğü arasındaki ilişkidir. Bu hususa Irak

<sup>83</sup> EL-HUVARİ Enver İsmail, *El-Maliyetü'l Ammetü*, s. 55.

<sup>84</sup> EL-HUVARİ, s. 58.

<sup>85</sup> EL-DULEYMİ Saba Faruk, s. 32.

<sup>86</sup> EL-DULEYMİ Saba Faruk, s. 59.



anayasasında değinilmemesi doğal görünmektedir. Bu hususta herhangi bir gelişmeye şahit olmadık. Nitekim Irak, getirim ekonomisiyle idare edilen bir ülke olarak bilinir. Şöyle ki ekonomisinin büyük bir kısmı, vergi ve vergi yasalarına dayalı değildir. Dolayısıyla vergi ve vergi yasalarının geliştirilmesi hususunda bir adım atılmamış olması şaşılacak bir durum değildir. Modern ülkeler için ise durum farklıdır; en büyük gelir kaynağı teşkil etmesi bakımından vergi önemli role sahiptir<sup>87</sup>.

Bizim görüşümüze göre ise vergi mükellefinin bir müşteri olarak görülmesi meselesi, verginin yasal boyutuna herhangi bir etki etmez. Ancak vergi mükellefleri açısından, kendilerine karşı insani tutum ve nazik davranış sergilenmesi hususunda önem arz etmektedir. Dolayısıyla vergi yasasında geçen uygulamalar herhangi bir baskı ve şiddete başvurmadan uygulanabilir hale gelir. Bu durum ise vergi mükellefinin öncelikle devlete, sonra ise vergi dairelerine karşı olan güvenini güçlendirir.

### **3. Vergi Anlaşmazlığı Kapsamının Belirlenmesi**

Daha önce de belirtildiği üzere vergi anlaşmazlığı, vergi miktarının belirlenmesi veya vergi uygulamasının yasallaştırılması ya da tahsil edilmesi aşamalarında meydana gelebilir. Dolayısıyla bu konu başlığı altında bu husus iki bölümde ele alınacaktır. Birinci bölümde vergi anlaşmazlığının vergi yasasıyla olan ilişkisi açıklanacak, ikinci bölümde ise yasal vergi anlaşmazlığı zeminine değinilecektir<sup>88</sup>.

#### **a. Vergi Anlaşmazlığının Vergi Yasası ve Diğer Yasalarla Olan İlişkisi**

Her şeyden önce vergi yasası ifadesi, vergi yasalarından ve kurallarından iki türe verilen bir isimdir. Maddi vergi hukuku ve şekli vergi hukuku ayrımını ifade eder. Birincisi; “Esas ve konu kaideleri olarak isimlendirilen, vergi konusuyla ilgili yasal hükümleri ve ilkeleri araştıran yasal kuralları içeren yasaları kapsar.”<sup>89</sup>

İkincisi, vergi yargısıyla ilgili hususları içeren vergi yasalarıdır. Vergi anlaşmazlığı davalarına bakmakla yükümlü olan yargı, göz önünde bulundurması gereken usulleri, kuralları ve icraatları açıklar. Buna ise usul ve şekil kuralları demek daha doğru olacaktır<sup>90</sup>.

<sup>87</sup> EBU HAMD Rıza Sahip, **Et-Teşrîu'd Daribi**, Matbaatü'l Haydari, Kufe 2012, s. 64.

<sup>88</sup> EL-MÜBŞİR Yahya, s. 213.

<sup>89</sup> EL-DULEYMİ Saba Faruk, s. 41.

<sup>90</sup> EL-YASİN Fuat Tevfik, s. 69.

Şüphesiz konuyla ilgili vergi yasası ile vergi mahkemelerinin kurallarını birbirine bağlayan ilişki, çok sağlam bir ilişkidir. Konuyla ilgili olan kurallar, vergileri belirleyen kurallardır. Vergiye ilişkin hakkın nasıl ortaya çıktığını, vergi değerinin hesaplanması işlemlerini ve vergi alınması hususunda devletin hakkını açıklar. Ayrıca vergi değerinin belirlenmesi, yasallaştırılması, tahsilinin temin edilmesi ve gerektiğinde doğrudan bu kuralların uygulanması için bu işlemleri yapabilecek yetkilere sahip vergi kurumunun imtiyazlarını beyan eder.

Vergi yasasındaki temel kaideler, verginin nasıl tahakkuk ettiğini, vergi matrahının nasıl belirleneceğini, vergi indirimlerini ve vergi muafiyeti işlemlerini, bu indirimlerin değerinin hesaplanması, vergi yasallığının usul yönünden incelenmesi, kârların beyan edilmesinde yaşanan ihmaller vergi mükellefiyeti çıkartılması, yayınlanması ve tebliğ edilmesi gibi işlemlerin anlatıldığı kurallar bütünüdür. Bu kurallar, verginin konusu ve temeliyle ilgili şekilsel ifadelerden oluşur. Bu nedenle her iki yasaı birbirinden ayırt etmek mutlak manada kolay değildir. Vergilerdeki şekil ve esasla ilgili kurallar birbirinden ayrılmalıdır.

Ancak vergi anlaşmazlığının diğer mali ve vergisel konularla olan ilişkisine gelince ise bu hususa bir yönden cezai yasal bir işlem olarak verginin tahakkuk etmesi ve tahsil edilmesi için yapılan çalışmalarla sınırlandırılmış vergi anlaşmazlığı konusu olarak bakılır, bir diğer yönden ise vergi yasaları açısından bakılır. Bir diğer yönden ise, mali ve ekonomik açıdan vergi düzenleme beyanıyla ilgili verginin mali ve ekonomik teorisi çalışmalarıyla sınırlandırılır ki bu kapsamda, günümüzde ülkelerin bir gelir kalemi olması açısından vergilerin nerelere kullanılacağı, bunların ekonomik, mali ve sosyal yansımalarının ne olacağı konuları vardır<sup>91</sup>.

Bir başka yönden ise, vergi anlaşmazlıkları, vergi yargısı yetkilerine giren anlaşmazlıklarla sınırlandırılmıştır. Bu nedenle ilke yönünden tüm vergi ve harç türleri bu kapsamda değerlendirilir, yargıya özel olarak tanzim edilen yasa dışında bu alanda herhangi bir istisna söz konusu değildir. Buna örnek olarak Irak ve Lübnan'da olduğu gibi gümrükle ilgili olan vergi ve harçların ödenmesi hususundaki anlaşmazlıklar verilebilir. Çünkü yasalar bu hususlarda gümrük vergilerini ve harçlarını ekonomik ve teknik yönden değerlendirmektedir.

---

<sup>91</sup> EL-YASİN Fuat Tevfik, s. 72.

## **b. Yasal Vergi Anlaşmazlığının Doğası**

Vergi anlaşmazlıklarını düzenleyen bir takım usuller, kurallar, kaideler ve kanunlar bulunmaktadır. Bu kurallar ve kanunlar, özel kurallar ve kanunlardır. Ancak çeşitli ve birbirinden farklı olan bu kuralların ve kanunların dayandığı genel Devrim Komuta Konseyi Kararlarıyla bilinmelidir. Böylece herhangi bir anlaşmazlık durumu olduğunda veya kapalılıkta bu yasalara ve tasarılar başvurulur.

Böyle bir durumda çözüme ulaşmak için vergi anlaşmazlığının yasal doğasının bilinmesi kaçınılmazdır. Bir başka deyişle, bu durumun genel yasanın veya özel yasanın hangi bölümüyle ilgili olduğu bilinmelidir. Bu durumda araştırma iki kısma ayrılacaktır<sup>92</sup>.

### **Birinci:** Vergi Yasasının Diğer Yasa Metinlerinden Bağımsız Olması Durumu

Doktrinde bahse konu teoriyi destekleyen bir grup söz konusudur. Bu gruba göre vergi yasası, adli yasadan ve idari yasadan ayırt edilmelidir. Ayrıca, idari kanun ile vergi kanunu arasında bir ilişkinin varlığına rağmen her birinin bir diğerinden ayrı kanunlar olduğu ileri sürülmektedir. Abdülali Saklen konuya ilişkin olarak şöyle demektedir: “*Vergi kanunu, özel ve bağımsız kurallara ve prensiplere sahiptir, diğer kanunlardaki kurallardan ve prensiplerden farklı ve bağımsızdır. Dahası o özel kuralların ve prensiplerin başka yasalara müracaat edilmeksizin uygulanması gerekir. Ancak vergi kanununda diğer kanunlardaki kurallara ve prensiplere bir gönderme varsa bu durumda bakılabilir*”<sup>93</sup>.

Ancak vergi kanununun bağımsız ve özel olması, kendisi ile diğer tüm kanun bölümleri arasında bir ilişkinin ve bağın olmadığı anlamına gelmez.<sup>94</sup> İdari yetkileri düzenleyen idari kanun kaideleri ve kuralları, doğal olarak ülkedeki vergi idaresinden sorumlu mercilere de uygulanır. Çünkü bu kurallar, genel mali bölümlerden bir bölümdür ve vergi müdürlüğünün faaliyetleri, genel olarak idari kararlar teorisinin uygulandığı idari işlerden ibarettir.

<sup>92</sup> EL-DULEYMÍ Saba Faruki, s. 56 ve sonraki sayfalar.

<sup>93</sup> SAKLEN Abdülali, **El-Maliyetü'l Ammetü**, Darü'l Cumhuriyyeti Li't Tıbaati ve'n Neşri, Bağdat Basım, Tarihi Yok, s. 231.

<sup>94</sup> EL-MÜBŞİR Yahya, **El-Münazaatü'd Daribiyetü Fi Lübnan**, s. 17.

## **İkinci:** Vergi Anlaşmazlığı ile İdari Mahkeme Usulleri Arasındaki Güçlü İrtibat İlkesi<sup>95</sup>

Vergi ve harçların yasallaştırılması ve tahsil edilmesi işlemi, bu hususta yetkili olan mercilerin imtiyazlarının ve yetkilerinin gösterildiği en önemli faaliyetler arasındadır. Bu yetkilerin ve imtiyazların uygulanmasından kaynaklanan anlaşmazlık, genel kanunla ilgili bir meseleyi ortaya çıkarır ve dahası idari yargının ihtisas alanına girer.

Yani idari mahkeme usullerinin uygulanması ilkesi yönünden, bu duruma aykırı herhangi bir yasa metni olmadığı müddetçe Lübnanlı hukukçuların içtihadına göre harçlar ve belediye aidatlarına yönelik oluşturulan itiraz komisyonu, yargısal sığata haiz idari bir komisyondur. Özel bir yasa metni bulunmadıkça ve bu usullere aykırı bir açıklama olmadığı sürece idari yargıda izlenen usullere, idari mahkeme usullerinin genel prensiplerine göre bu kurallar uygulanır<sup>96</sup>.

Bu esaslardan ve ilkelerden yola çıkarak vergi yargısının işi, vergi anlaşmazlıklarında idari mahkemelerin usullerini ve kurallarını uygulamaktır. Ancak özel bir yasa metninin olması veya buna muhalif bir açıklamanın olması durumunda istisna tutulur. Uygulamalar, vergi anlaşmazlığı yasal düzenlemesine ve vergi yasalarına aykırı olmamalıdır.

Vergi yasası, idari mahkeme usullerinin başlıca teorilerini ve ilkelerini benimsemiştir. Vergi yasası, vergi anlaşmazlıklarını, idari referansların geleneksel idari bölümü içerisinde değerlendirir. Vergi yargısının yasal doğası, kapsayıcı yargı türü içerisinde sayılır<sup>97</sup>.

### **C. Irak'taki Vergi anlaşmazlıklarının Çözümü ve Mukayeseli Yasalar**

Vergi meselesi ve vergi anlaşmazlıklarına bakılması işlemi, tüm ülkelerin büyük ölçüde adalet ve eşitlik prensipleri çerçevesinde bakmak için gayret gösterdikleri önemli bir meseledir. Çünkü hem vergi mükellefinin hem de devletin egemenliğini temsil eden vergi dairesinin bu konuda haklarının korunması gerekir.

---

<sup>95</sup> EL-MÜBŞİR, s. 23.

<sup>96</sup> Lübnan Şura Meclisi Kararı, Karar No: 56, Karar Tarihi: 26.05.2006, Beyrut Belediyesi, Müessesetü Fransuva Bereket, Lübnan Devlet Şurası Kararları, Sayı 23.12. 2, s. 147.

<sup>97</sup> EL-CENABİ Tahir, s. 123.

Vergi anlaşmazlıkları bu denli önemli bir yere sahip oldukça, mevzuat ve yasalar, kurumların ve mercilerin bağımsızlığı ve vergi dairelerinin deneyimi açısından daha önemli hale gelmiştir.

Mevcut vergi mevzuatı, vergi temyizlerinin değerlendirilmesinde yetkili yargının tanımına göre değişmektedir. Genel olarak bazıları bu görevi sıradan yargıya emanet ederken, bazıları idari yargıya devreder, bazıları ise olağan ve idari mahkemelere vergi başvurusunda bulunma görevini, özellikle görevi yürütmek için ihtisas mahkemeleri kurulduğunda bir ayırma görevi gördüğünü söyler.

Irak'ta vergi anlaşmazlıklarının çözüme kavuşturulması meselesi, birçok aşamadan geçmiştir. Çünkü Irak, vergi yasalarının çıkartıldığı Arap ülkeleri listesinin başında yer alır. Dolayısıyla bizim için bu vergi aşamalarına ayak uydurmak ve genel olarak vergi anlaşmazlıklarına bakılan durumları tanımak oldukça kolay sayılır. Irak vergi sistemine uygun olarak vergi davalarının seyri ve bu aşamadaki işlemler ve aşamalar bu bölümde ele alınacaktır.

Bu nedenledir ki Irak'taki vergi anlaşmazlıklarıyla ilgili davalara bakmakla yükümlü mercilerin araştırılması ve bu mercilerin tarihi gelişimlerine bakılması kaçınılmazdır. Bir diğer taraftan da bu bölümde mukayeseli yasalar ele alınacaktır. Dolayısıyla bu bölüm iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda Irak'taki vergi anlaşmazlıklarının çözüme kavuşturulması meselesi ele alınacak olup ikinci kısımda ise mukayeseli yasalarda anlaşmazlıkların çözümüne değinilecektir.

### III. IRAK'TAKİ VERGİ ANLAŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜ

Irak'ın yargı yasaları incelendiğinde, sivil ve hukuki anlaşmazlıklara bakmakla yükümlü mercinin adliye mahkemelerinin olduğu görülebilir. Ancak idari anlaşmazlıklara bakma yetkisi, idari yargı mahkemelerine verilmiştir<sup>98</sup>.

<sup>98</sup> Tüm şahıslara yönelik yargı yetkisi geçerli olan ve yürürlükte olan 1969 yılına ait 160 numaralı yargı düzenlemesi yasasının 3 numaralı maddesinin metninden istifade edilmiştir. Ancak burada özel bir metinle istisna kaydı vardır. Bu yasa geçerli olan tüm mahkemeleri (1) numaralı maddesinde beyan etmektedir. Bu mahkemeler ise; temyiz mahkemesi, istinaf mahkemeleri, bidayet mahkemeleri, kişisel durumlar mahkemeleri, cezai mahkemeler, yüksek yargı mahkemesi, adi suçlar mahkemeleri, kabahat mahkemeleri, iş mahkemeleri ve araştırma (tahkik) mahkemeleridir. Ayrıca bu durum 1989 yılına ait 16 numaralı yasayla düzenlenen 165 numaralı devlet şura meclisi yasasının 7 inci maddesinin ikinci fıkrasının b bendinde de belirtilmiştir. Şöyle ki: İdari yargı mahkemesi, devlet dairelerinde ve ortak sektördeki personelden ve kurumlardan sadır olan idari kararlar ve talimatların doğru olup olmadığına bakmakla idari yargı mahkemesi yetkilidir.

Vergi anlaşmazlıklarına bakma yetkisinin yargıya verilmesi konusunda birçok ülkenin nasıl bir yol izlediği görülebilir. Genel itibariyle, bazı ülkeler vergi anlaşmazlıklarına bakma yetkisini idari mahkemelere verirken, bazıları ise genel mahkemelere vermektedir.

Irak'ta vergi tutumuna bakışı üç konu çerçevesinde incelemeye çalışacağız. Birinci konuda, Irak'taki vergi anlaşmazlığı davalarına bakmakla yetkili mercileri, ikinci konuda vergi itirazlarına bakan mercilerden çıkan kararların yasal zemini ve son olarak ise Irak'taki vergi davalarının seyrine yönelik işlemler açıklanacaktır.

### **A. Irak'ta Vergi Anlaşmazlığı Davalarına Bakmakla Yetkili Merciler**

Irak vergi sistemi<sup>99</sup> iki tür vergiye dayanmaktadır. Birincisi doğrudan vergiler, bir diğeri ise dolaylı vergilerdir. Düzenlenen yasalarda tasarı, meydana gelen anlaşmazlıklara bakılması konusunda bir takım ayrımlar yapmıştır. Dolayısıyla Devrim Komuta Konseyi Kararı, tüm anlaşmazlıkları aynı kategoride değerlendirmemiştir. Bahsi geçen vergilerden her birini düzenleyen yasadan başlayarak en son düzenlemeleriyle birlikte en son yasaya kadar bu konuyu beyan edeceğiz. Dolayısıyla bu konu iki kısım halinde olacaktır. Birinci kısım doğrudan vergi anlaşmazlıklarına bakmakla yetkili merciler, ikinci kısım da ise dolaylı vergi anlaşmazlıklarına bakmakla yetkili mercileri açıklayacağız.

#### **1. Doğrudan Vergi Anlaşmazlıklarına Bakmakla Yetkili Merciler**

Irak'taki doğrudan vergilerle kastedilen vergiler, gelir vergisi, gayrimenkul vergisi ve arazi vergisidir. Bu hükümler, ekonomik, sosyal ve siyasal şartların değişmesiyle peşi sıra dönemlerde Devrim Komuta Konseyi Kararının değişiklik ve düzenlemeler halinde ele aldığı özel yasaları tanzim etmektedir. Yasa, uygulanması sebebiyle meydana gelen anlaşmazlıklara bakılması için muayyen merciler belirlemiştir.

Burada bu mercilerin başlıcalarının yasal gelişim aşamalarını açıklayacağız. Ancak konuya giriş yapmadan önce şunu ifade etmek gerekir ki bu araştırmamız, bu konudaki hükümlerin gelir vergisi ve gayrimenkul vergisi yasalarında karşılaştırılan hükümler ve hususlarla sınırlandırılacaktır. Arazi vergisi yasasındaki kararlara

---

<sup>99</sup> Vergi sistemiyle, muayyen bir zaman dilimi içerisinde muayyen bir bölgede uygulanan vergilerin tamamı kastedilmektedir. Bakınız: Ivaz Fadıl İsmail, Et-Teşri'u'd Daribiyyi'l Iraki, Mektebetü Camiatün Nehran, Bağdat 2002, s. 176.

değnilmeyecektir<sup>100</sup>. Çünkü arsa vergisinin uygulanması nedeniyle ortaya çıkan anlaşmazlıklara yönelik hükümler ve kararlar, gayrimenkul vergi yasasında ifade edilmiştir<sup>101</sup>. Bu nedenle de bahsi edilen bir konuyu tekrarlamaktan kaçınacağız.

### a. Gelir Vergisi Anlaşmazlığına Bakmakla Yükümlü Merciler

Gelir vergisi<sup>102</sup>, herhangi bir faaliyet neticesinde gerek gerçek, gerekse de tüzel kişilik olsun mükellefin tahakkuk eden tüm net gelirleri üzerinde uygulanan bir vergi türüdür<sup>103</sup>.

Irak, Arap ülkeleri içerisinde bu vergi yasasını ilk çıkaran ülkedir. Bu yasayla vergi mükellefinin ve ilgili merciin yükümlülükleri belirlenmiş ve bu yasanın hükümlerinin uygulanması sebebiyle meydana gelebilecek anlaşmazlıklarda kullanılacak çözüm yolları açıklanmıştır. Bu yasa, vergi uygulayan mali mercie sunulan itiraz istisna tutularak vergi anlaşmazlıklarına bakma yetkisini iki yönden değerlendiren 1927 tarih ve 52 sayılı Gelir Vergisi yasasıdır. Bu yönler:

1. **İstinaf Mercii:** Bu mercii, genel denetleme komisyonu ve özel denetleme komisyonundan teşkil edilmiştir. Yasa her iki komisyonun da görev ve yetkilerini belirlemiştir.
- a. **Genel Denetleme Komisyonu:** Mali mercii tarafından atanan iki üye ve ticaret odası tarafından sunulan adaylık listelerinden o mercinin seçtiği iki gayri resmi üyeden oluşur. Bağdat, Musul, Basra ve yasalar tarafından

---

<sup>100</sup> Arazi (arsa) kelimesi Irak'ta üzerinde herhangi bir yapı bulunmayan boş yerlere denir. Üzerinde bir yapı varsa buna akar (gayrimenkul) denir.

<sup>101</sup> Bakınız: Yürürlükte olan 1962 yılına ait 27 numaralı Arsa Vergisi Yasasının 8 inci maddesi.

<sup>102</sup> Net gelirler ile kastedilen: Yürürlükte olan gelirler vergisi yasasının 2 numaralı maddesinde açıklanan kaynaklardan mükellef için tahakkuk eden tüm gelirlerdir. Bu yasada, kanun gereğince indirimler de belirlenmiştir. Tüzel kişiye veya indirimlere göre gerçek kişi olarak mükellefin hak edişleri olan alanlar belirlenmiştir.

<sup>103</sup> Yürürlükte olan 1982 yılına ait 113 sayılı Gelirler Vergisi Yasasının 2 numaralı maddesinde beyan edilen hususlara uygun olarak gelir kaynakları şunlardır: Ticari işlerden ve ticari niteliği olan işlemlerden veya ticari mallardan veya mesleklerden elde edilen kârlar; bunlara yükümlülük taahhütleri ve tazminatlar da dâhildir. Mükellefin uğradığı herhangi bir zararın karşılığı, faizler, komisyon ve kesintiler yoksa ayrıca buna hisseler, zirai arazi kira bedelleri de dâhildir, durum farklıdır. Irak'ta vergiye tabi olmayan gelirlere yasal muafiyetin uygulanması söz konusu değildir.

Ayrıca 17.06.2002 tarih ve 120 numaralı kararında Irak Devrim Komuta Konseyi Kararı, 1978 tarih ve 85 sayılı gayrimenkul değer takdiri yasası hükümlerine ve düzenlemelerine uygun olarak gayrimenkul değeri ve tasarrufu hakkında artan oranlarla kesinti vergisi uygulamaktadır. Bu durumda öncelik sırası, gayrimenkule sahip olmak, üzerinde tasarrufta bulunmak ve taşımak gibi hususlar dikkate alınarak hangisi daha erken ve çoksa ona göre uygulanmaktadır. (08.07.2002 tarih ve 3938 sayılı Irak Resmi Gazete yayınına bakınız.)

kararlaştırılan diğer şehirlerdeki belediye sınırları içerisinde ikamet edenler tarafından sunulan itirazlara bakar<sup>104</sup>.

- b. **Özel Denetleme Komisyonları:** Bu komisyonlar, devlet yönetiminin tayin ettiği Maliye Bakanlığı üst düzey çalışanlarından üç üyeden oluşur. Merkezi ise Bağdat'tadır. Bu komisyonlara verilen yetki ise; genel denetleme komisyonlara sunulmak yerine kendilerine iş sahipleri tarafından sunulan itirazlara bakmaktır. Ancak bu durumda itiraz sunan kişiler, itirazları karşılığında belirli bir harç ödemek zorundadırlar<sup>105</sup>.

Burada şuna da işaret etmek gerekir ki genel ve özel denetim komisyon kararları, vergiye tabi gelir ve kazanımların miktarıyla ilgili her türlü konuda veya da buna benzer herhangi bir konuda<sup>106</sup> verdikleri kararlar, kesin karar niteliği taşır. Yani bu mercilerin kararları tüm gerçek olaylarda kesin hükmündedir.

**Temyiz Mahkemesi:** Bu merci, vergi anlaşmazlıklarında müracaat edilecek ikinci derece merci sayılır. Nitekim Devrim Komuta Konseyi Kararı şöyle ifade eder; istinaf merci tarafından itirazlara bakıldığı sırada yasal bir meselenin ortaya çıkması halinde mali merci kendiliğinden veya vergi mükellefinden gelecek bir taleple davayı temyiz mahkemesine taşınabilir<sup>107</sup>.

Bu kanun ilga edildikten sonra ve yerine 1939 yılına ait 36 numaralı yasanın getirilmesi akabinde son olarak vergi anlaşmazlıklarına bakma yetkisi yeniden düzenlenmiştir. Nitekim özel denetleme komisyonları iptal edilmiş ve sadece kamu denetim komisyonlarıyla yetinilmiştir. Ayrıca bir önceki kanunda kararlaştırılan teşkilat kuralları benimsenmiştir<sup>108</sup>. Daha önceki yetkinin aynısı yani vergiye tabi gelir ve

---

<sup>104</sup> 1927 yılına ait 52 numaralı Gelirler Vergisi Yasasının 139 uncu maddesine bakınız (Kanun, 1927 yılına ait Irak Yasaları ve Sistemleri Kitabından alınmıştır, s. 163 – 204)

<sup>105</sup> Yukarıda bahsi geçen gelir vergisi yasasının 40 ve 41 numaralı maddelerine bakınız.

<sup>106</sup> Yukarıda bahsi geçen gelir vergisi yasasının 43 numaralı maddesinin 1 inci fıkrasına bakınız.

<sup>107</sup> 1927 yılına ait 52 numaralı Gelir Vergisi Yasasının 44 numaralı maddesine bakınız. Burada şunu da belirtmek gerekir ki Irak Anayasası, İngiliz Devrim Komuta Konseyi Kararının vergi anlaşmazlığına bakan merci ile ilgili hükümlerinden birçoğunu almıştır. Bu yasaya göre vergi anlaşmazlıklarını çözüme kavuşturmak amacıyla kamu ve özel denetleme komisyonları teşkil edilir. Yasa bu komisyonlara, İngiliz vergi yasasında yazılı olan kamu ve özel denetçiler heyeti tarafından izlenen yetkilerin aynısını vermiştir. Ayrıca Irak'taki denetleme komisyonlarından ve İngiltere'deki denetçiler heyetinden çıkan kararlar, reel meseleler hakkında ise kesin karar hükmündedir. Ancak yasak meselelerde, bu kararlar sivil mahkemelere havale edilir. Bu mahkemeler ise Irak'taki temyiz mahkemeleri ve İngiltere'deki yüksek yargı mahkemeleridir.

<sup>108</sup> 1982 yılına ait 113 numaralı Gelir Vergisi Yasasının 4 üncü maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkralarına bakınız. Yasa, Irak Yasalar ve Sistemler kitabından alınmıştır. 1999, s. 160 – 210.



kazançların miktarlarının belirlenmesine ilişkin vergi anlaşmazlıklarına bakma yetkisi verilmiştir<sup>109</sup>. Ayrıca bu kamu denetleme komisyonunun verdiği kararlar, yasal kararlar dışında, gerçek olaylar hususunda nihai karar sıfatı taşımaktadır.

Devrim Komuta Konseyi Kararı, bu yasa çerçevesinde temyiz mahkemesini kamu denetleme komisyonu kararlarından<sup>110</sup> kaynaklanan tüm yasal meselelere<sup>111</sup> bakma yetkisiyle görevlendirilmiştir. Bu yasanın hükümleri gereğince birden fazla dava olması durumunda bu konu hakkında gerekli araştırma ve analizlerin yapılması gerekir.

**Birinci Mesele:** Bir önceki yasa ile mevcut yasa arasındaki çelişki sadece özel denetim komisyonlarının iptal edilmesiyle sınırlı değildir. Ayrıca yeni yasaya göre kanuni meseleler de temyiz mahkemesine taşınabilir.

Bir önceki yasa (1927 yılına ait) bu alanda hem vergi mükellefine hem de vergi müdürlüğüne yetkili denetleme komisyonları tarafından itirazlara bakılması sırasında yasal bir davayı temyiz mahkemesine taşıma hakkı vermektedir. Yani bir başka deyişle, kanuni bir mesele ortaya çıktığında bu mesele, ilgili mahkemenin kararı açıklanana kadar kamu veya özel denetleme komisyonlarına sunulan itirazlara ilişkin işlemler askıya alınır. Ayrıca bu yasa (1939 yılına ait) hem vergi mükellefine hem de mali merciyeye, itiraz aşamasında değil de karar çıktıktan sonra kamu denetleme komisyonlarının kararlarından kaynaklanan yasal bir soruna itiraz etme hakkı tanımıştır.

**İkinci Mesele:** Gerek genel müdürlük tarafından gerekse de genel müdürlüğe bağlı bir birim tarafından çıkartılan temyiz kararının doğrulanması yöntemiyle temyiz mahkemesinden çıkan karara – özellikle de 1937 yılına ait Gelir Vergisi Yasası bu hususta herhangi bir açıklama yapmamaktadır – ilgili kişi bu duruma itiraz edebilir. Böylece mesele, özel yorumlama divanına sevk edilir<sup>112</sup>. Bu da bu işleme aykırı herhangi bir yasal metin bulunmadığı sürece mümkün olur<sup>113</sup>.

---

<sup>109</sup> Yukarıda bahsi geçen yasanın 4' üncü maddesinin 8' inci fıkrasına bakınız.

<sup>110</sup> Bazı hukukçular, yasal ve reel meseleler hakkında ayırım yapma hususundaki çekincelerini belirtmektedirler. Bazı durumlarda hangi meselenin yasal hangisinin reel mesele olduğu konusunda bir neticeye varmak kolay olmayabilir. (Bakınız: Salih Yusuf Acine, Daribetü'd Dahli Fi Irak, Kahire, El-Matbaatü'l Alemiyye, 1995, s. 56) Genellikle bir meselenin reel bir mesele mi yoksa yasal bir mesele mi olduğuna karar vermek için çoğu defa yasa metinlerine tam manasıyla vakıf olmayan temyiz mahkemesine müracaat etmek gerekir. Bu durumda ise iki meseleyi birbirinden ayırt etmek oldukça zordur. 18.05.1993 bu mahkemelerin 22/31 vergi kararına bakıldığında bu durum görülebilir. Bu karar gereğince doğru muhasebe kayıtlarına göre ticari defter bulundurulması şartı koşulmuştur. İlave gelir vergisi uygulama zorunluluğu, farklı mekân, araç-gereç ve binalara yayılmış hesaplamalar ve sanayi projelerine yönelik vergi indirimleri gibi konular düzenlenmiştir. (Kamil Semrai, Kavanin Daribeti'd Dahli, Bağdat, Matbaatü'l Maarif, 2005, s. 171 – 172)

<sup>111</sup> Bahsi geçen yasanın 41 numaralı maddesinin 3'üncü fıkrasına bakınız.

<sup>112</sup> Özel yorumlama divanı, muaddel 1925 yılına ait esas yasanın 84 numaralı maddesi gereğince tesis edilmiştir. Bu divan, temyiz mahkemesinden bir yargıç ve bu mahkemenin üyelerinden teşkil

Gelir vergisi yasasına yönelik yapılan birçok düzenleme, yeni bir yasanın çıkartılması ihtiyacını ortaya koymuştur. 1956 yılına ait 85 numaralı Gelir Vergisi Yasası gereğince Devrim Komuta Konseyi Kararı denetleme komisyonları ve temyiz mahkemesine verdiği vergi anlaşmazlıklarına bakma yetkisine ilişkin bir önceki yasada kararlaştırılan metinlerin aynısını tekrarlamıştır<sup>114</sup>.

Denetleme komisyonlarına gelince ise Devrim Komuta Konseyi Kararı bu komisyonların nasıl teşkil edileceğini ve ne gibi yetkilere sahip olacağını aşağıda açıklandığı şekilde beyan etmiştir.

1. **Denetleme Komisyonlarının Teşkili:** Maliye Bakanı tarafından çıkartılan beyanla bu komisyonlar devlet yönetimi tarafından atanan iki görevli üyeden oluşur. Bu üyelerden birine başkanlık sıfatı verilir. Ayrıca komisyona eğer varsa ticaret odasından iki üye daha ilave edilir. Ancak bu üyeler, deneyimli ve alanında bilgili ticaretle uğraşan kişilerden seçilmelidir<sup>115</sup>.
2. **Denetleme Komisyonlarının Yetkileri:** Bu denetleme komisyonları vergi miktarlarının belirlenmesi, vergiye tabi gelirin tespiti, hesapların kabulü veya reddi gibi hususlarla ilgili her türlü konuya bakmakla yetkilidir. Komisyonun bu hususta verdiği kararlar nihai karar sayılır<sup>116</sup>.

Temyiz Mahkemesine gelince ise Devrim Komuta Konseyi Kararı, bir önceki yasalarda belirlenen yetkileri yine bu yasada da tekrarlamıştır. Bu yetki ise denetleme komisyonları kararları neticesinde ortaya çıkan yasal meselelere bakmaktır<sup>117</sup>.

Burada şuna da işaret etmek gerekir ki bu kanunla gelen yenilik şudur: Kanun, denetleme komisyonuna, temyiz mahkemesinden herhangi bir iptal kararı gelmesi durumunda verdiği kararda ısrarcı olabilme hakkı vermiştir. Böyle bir durumda dava

---

edilmekteydi. Divanın yetkisi ise yüksek mahkemenin ihtisas alanına giren durumlar dışındaki yasaları ve tüzükleri yorumlamaktır.

<sup>113</sup> 21.06.1947 tarih ve 2 numaralı özel yorumlama divanı kararına bakınız. ( İkrâm Abdülaziz, El-İslahü'l Mali Fi'l Irak, Bağdat, Matbaatü'l Maarif, 2002, s. 59) Bu karara istinaden temyiz kararının düzeltilmesini içeren temyiz mahkemesi tarafından birçok karar çıkmıştır. Bunlardan bazıları: 20.07.2004 tarih ve 64 sayılı karar, 17.06.2006 tarih ve 17 sayılı karar (İkrâm Abdülaziz, a.g.e., s. 107-110)

<sup>114</sup> Burada yasanın “kamu denetleme komisyonu” ibaresi yerine “denetleme komisyonları” ifadesini kullandığı görülmüştür.

<sup>115</sup> 1956 yılına ait 58 numaralı gelir vergisi yasasınının 36 numaralı maddesinin 1 inci fıkrasına bakınız. Yasa, Irak yasalar ve sistemler kitabından iktibas edilmiştir, 1956, s. 1 – 40.

<sup>116</sup> Adı geçen yasanın 38 numaralı maddesine bakınız.

<sup>117</sup> Adı geçen yasanın 39 numaralı maddesine bakınız.

yeniden temyiz mahkemesine götürülebilir. Temyiz mahkemesinin vereceği karar, nihai karar niteliği taşır ve kesinlikle yeniden düzenlenemez<sup>118</sup>.

Bu durum Cumhuriyet Sözleşmesi adı altında 1959 yılına ait 95 numaralı yasa çıkarılana kadar devam etmiştir. Bu aşamada vergi anlaşmazlıklarına bakan yetkili merciler, iki gelişim aşamasından geçmişlerdir.

### **Birinci Aşama: Bu kanunun uygulanmasına başlanılmasından itibaren 1979 yılına kadar olan süre**

Devrim Komuta Konseyi Kararı istinaf davalarına bakmakla görevli denetim komisyonları teşkil etmeyi gerektirir ve bu komisyonlar personel veya hâkimlerden seçilecek iki üyeden oluşur<sup>119</sup>. Bu kişiler içerisinde deneyimli, mali ve yasal işlemler hakkında daha çok bilgiye sahip tecrübeli kişiler üye olarak seçilir. Üyelerden birine başkanlık görevi verilir. Ayrıca varsa deneyimli tüccarlardan seçilmek üzere ticaret odasından başka iki üye daha bu komisyona dâhil edilir<sup>120</sup>.

Bu komisyonların yetkilerine gelince; daha önceki yetkilerine ilave olarak bu komisyonlar, vergi miktarının belirlenmesi, vergiye tabi alanların ve ticari malların tespitiyle ilgili anlaşmazlıklara bakarlar. Bunun yanı sıra ticari defter tutma sistemine aykırı işlenen suçlarla ilgili davalara bakma yetkisine sahiptirler<sup>121</sup>. Temyiz Mahkemesi ise önceki yasalarda değinildiği üzere aynı meselelere bakma hakkına sahiptir. Ancak Devrim Komuta Konseyi Kararı burada konuyla ilgili kişiye temyiz kararının düzenlenmesine yönelik başvuru yapma hakkı tanımıştır<sup>122</sup>.

### **İkinci: 1970 yılından başlayarak bu kanunun uygulanmasının sona erdiği zamana kadar olan dönem**

Bu dönem, Devrim Komuta Konseyi Kararının ciddi anlamda bir düzenlemeye tabi olduğu bir dönemdir ve vergi indirimlerine ilişkin hususlara bakmakla yetkili

---

<sup>118</sup> Adı geçen yasanın 5 ve 4 numaralı maddelerine bakınız.

<sup>119</sup> 20.02.1979 tarih ve 218 sayılı münhal devrim komutanlığı konseyi kararı gereğince “yönetici” sözü yerine “yargıç” sözü kullanılmıştır.

<sup>120</sup> (1970 yılındaki tadil işleminden önce) 1959 yılına ait 95 sayılı gelir vergisi yasasının 37 numaralı maddesinin 1 ve 2 inci fıkralarına bakınız.

<sup>121</sup> 1960 yılına ait 44 numaralı yasa gereğince bu husus kararlaştırılmıştır. (13.04.1960 tarihinde 330 sayılı Irak Resmi Gazetesi)

<sup>122</sup> Adı geçen yasanın 40 numaralı maddesinin 1’inci ve 5’ inci fıkralarına bakınız.

mercilere yönelik bir takım yenilikler getirilmiştir<sup>123</sup>. Ayrıca denetleme komisyonlarının teşkili ve yetkilerine yönelik de yeni düzenlemeler içermektedir.

1. **Denetleme Komisyonlarının Teşkili:** Devrim Komuta Konseyi Kararı, en az ikinci dereceden bir yargıç başkanlığında ve yetkili personelden iki üye ile komisyonun teşkil edilmesini ön görür. İlave edilen üyelere de aynı şartlar aranır. Ayrıca asli üyelerin bulunmaması durumunda onların yerine ihtiyati üyeler tayin edilebilir<sup>124</sup>.
2. **Denetleme Komisyonlarının Yetkileri:** Devrim Komuta Konseyi Kararı, denetleme komisyonu faaliyetlerini, mükelleflere vergi uygulaması sebebiyle oluşabilecek her türlü meseleye bakma, vergi, kâr ve gelir gibi her türlü her türlü reel ve yasal meselelere bakma yetkisiyle sınırlamıştır. Bunlara ilave olarak ticari defter tutma sistemine aykırı işlenen suçlara bakma yetkisi de vermiştir<sup>125</sup>. Devrim Komuta Konseyi Kararı, Temyiz Mahkemesine herhangi bir yetki vermemiştir. Tasarı, ilk defa bu mahkemenin vergi davalarına bakma yetkisini elinden almıştır.

Bu durum yürürlükte olan 1982 yılına ait 113 Sayılı Gelir Vergisi Yasasının çıkarılması akabinde Devrim Komuta Konseyi Kararında vergi anlaşmazlıklarına bakmakla yükümlü merci tarafından uygulanan metinlerde yeni düzenlemeler olana dek böyle devam etmiştir. Bu uygulamalar 1994 yılına ait 17 sayılı yasa gereğince yapılmıştır. Bu yasayla gelen başlıca hükümler şunlardır:

1. Devrim Komuta Konseyi Kararı, Maliye Bakanı tarafından çıkartılan beyanla oluşturulan bir önceki teşkil esaslarını aynen bırakarak “denetleme komisyonu” yerine “istinaf komisyonu” adını kullanılmıştır. Ayrıca vergi miktarının on bin dinar tutarını aşmadığı sürece verdiği kararlar nihai karar sayılır<sup>126</sup>.
2. Devrim Komuta Konseyi Kararı, bu komisyonların yetkilerini aşağıda beyan edildiği şekilde belirlemiştir<sup>127</sup>.

<sup>123</sup> 1970 yılına ait 71 numaralı yasa gereğince bu düzenleme yapılmıştır. (14.04.1970 tarihli ve 767 sayılı Irak Resmi Gazetesi)

<sup>124</sup> 1959 yılına ait 95 sayılı Gelir Vergisi Yasasının 37 inci maddesine bakınız.

<sup>125</sup> Adı geçen yasanın 40 inci maddesine bakınız.

<sup>126</sup> Yürürlükte olan 1982 yılına ait 113 sayılı Gelir Vergisi Yasasının 40 inci maddesinin 1 inci fıkrasına bakınız.

<sup>127</sup> Yürürlükte olan gelir vergisi yasasının 39 uncu maddesine bakınız.

- a) Gelir, vergi indirimi ve alan hesaplamalarıyla ilgili her türlü meseleye bakma yetkisi,
- b) Ticari defter tutma sistemine aykırı olarak işlenen suçlara bakma yetkisi.

3. Burada bu tasarıyla gelen yenilik şudur: Temyiz mahkemesinden atanan bir yargıç başkanlığında Maliye Bakanlığı'nda çalışan genel müdürlerden iki müdürün üyeliğiyle teşkil edilen temyiz heyeti oluşturulmasıdır. Bu üyelerden biri ticaret odaları birliğinden, bir diğeri ise Irak sanayiciler birliğinden olmalıdır. Bu heyet, Maliye Bakanlığı'nın beyanıyla teşkil edilir. İstinaf komisyonlarından çıkan kararlar, eğer vergi miktarı on bin dinardan fazla ise kesinlik kazanır<sup>128</sup>.

Burada şuna da işaret etmek gerekir ki yukarıda bahsini ettiğimiz yasa metinleri, peşi sıra çıkartılan gelir vergisi yasalarında geçmektedir. Bunlara göre: mahkemeler, bu yasanın hükümlerine uygun olarak yapılan herhangi bir işlem vergi miktarının belirlenmesi, uygulanması ve tahsili ile ilgili herhangi bir davaya bakma yetkisine sahip değildir.

Ancak Devrim Komuta Konseyi Kararı son dönemde bu hususla ilgili bazı değişiklikler yapmıştır ve bununla birlikte 2003 yılına ait 10 sayılı yasa gereğince tasarı iptal edilmiştir<sup>129</sup>.

Özet olarak peşi sıra çıkan gelir vergisi yasası çerçevesinde vergi anlaşmazlıklarına bakmakla yetkili merciler, üç temel gelişimi aşamasına maruz kalmışlardır.

### 1. 1927 – 1970 yılları arasındaki dönem

Bu dönemde Devrim Komuta Konseyi Kararı, Temyiz Mahkemesi'ni vergiyle ilgili yasal meselelerde yetkili tek yasal merci olarak kabul eder<sup>130</sup>.

### 2. 1970 – 1994 yılları arasındaki dönem

---

<sup>128</sup> Yürürlükte olan gelir vergisi yasasının 40 ıncı maddesinin 2 inci fıkrasına bakınız.

<sup>129</sup> Bahsi geçen metni içeren yürürlükteki 1982 yılına ait 113 sayılı Gelir Vergisi Yasasının 55 inci maddesi iptal edilmiştir. (03.03.2003 tarih ve 3972 sayılı Irak Resmi Gazetesi)

<sup>130</sup> Bu husus, birçok kararında yasal yazı işleri divanı tarafından vurgulanmıştır. Bu kararlardan bazıları: 21.02.2005 tarihinde çıkan karar (İkram Abdülaziz, a.g.e 2002, s. 325.)

Bu dönemde ise Devrim Komuta Konseyi Kararı, bir yargıcın başkanlık ettiği denetleme komisyonlarına (daha önceki adı istinaf komisyonları idi) vergi davalarına bakma yetkisi vermiştir.

### 3. 1994 den günümüze kadar olan dönem

Devrim Komuta Konseyi Kararı bu dönemde vergi miktarı on bin dinarı aşan vergi miktarlarında istinaf komisyonlarından çıkan kararlara yönelik sunulan itirazlara bakma yetkisini temyiz heyetine vermiştir<sup>131</sup>.

#### b. Gayrimenkul Anlaşmazlıklarına Bakmakla Yetkili Merciler

Gayrimenkul vergisiyle, mükellefin üzerinde yapılı halde bulunan gayrimenkullerinin kiralarından gelen yıllık gelirler üzerine konulan vergi kastedilmektedir<sup>132</sup>.

Yasa, vergi uygulamalarından kaynaklanan anlaşmazlıklara bakmakla yetkili mercinin beyanını esas alır. Sonraki dönemlerde düzenlenen tüm yasalarda bu durumun tamamıyla aynı olduğunu görüyoruz. Esas kanunun çıkartılması akabinde bu kanunların ilki, mülkiyet vergisi divanının teşkil edilmesi ve yetkilerinin belirlenmesini gerektiren 1927 tarih ve 35 Sayılı Mülkiyet Vergisi Yasasıdır. Şu şekilde gerçekleştirilir.

1. **Mülkiyet Vergisi Divanının Teşkili:** Bahsi edilen divan, Maliye Bakanı tarafından çıkartılan beyanla bir başkan ve iki üyeden oluşur.
2. **Mülkiyet Vergisi Divanının Yetkisi:** Bu divana, yasanın tatbik edilmesiyle ilgili meseleleri denetleme ve denetleme komisyonu<sup>133</sup> kararınca düzenlenen

<sup>131</sup> EL-DULEYMİ Saba Faruk, s. 78 ve sonraki sayfalar.

<sup>132</sup> Yürürlükte olan 1959 yılına ait 162 Sayılı Gayrimenkul Vergi Yasasının 1 inci maddesinin 2, 8 ve 9 numaralı fıkralarına bakınız.

<sup>133</sup> Denetim komisyonu, peşi sıra çıkartılan tüm gayrimenkul vergi yasalarında maliye bakanlığında çalışan personelden ve bilirkişiler / uzmanlardan oluşur. Ayrıca divan teşkilatına birçok ilçede kaymakam da dâhil edilir. Her ne kadar bu divan, vergi anlaşmazlıklarına bakmakla yetkili olsa da sadece idari komisyon olma sıfatına haizdir. Çünkü bu divan, vergi idaresinin / müdürlüğünün bir parçasıdır. Nitekim divan teşkilatına, herhangi bir yasal unsur iştirak edemez. Yasal olmayan reel meselelere bakmakla yetkilidir. Ayrıca aldığı kararları, günümüzde kesin karar olarak sayılmamaktadır. Bu nedenle sadece gayrimenkul vergi divanı ile sınırlandırılan araştırmamız bu konulara değinecektir.

Denetleme komisyonlarının idari komisyonlar sıfatına haiz olduğunu destekleyenlerden; Halit Lafta Şakir, El-İhtisâsü'l Kadâî li'l İdâreti Fi Gayri Münazaâtî'l Vazifiyyeti'l Ammeti, Mektebetü Külliyyeti'l Kanun, Bağdat Üniversitesi, 1992, s. 207

usulleri uygulama yetkisi verilmiştir. Divanın aldığı kararlar nihai karar sayılır<sup>134</sup>.

Bir önceki yasanın yerine getirilen 1940 yılına ait 17 Sayılı Mülkiyet Vergisi Yasası ışığında, mülkiyet vergisi divanının tanzim etmiş olduğu metinlerde herhangi bir değişiklik ve düzenleme yapılamaz. Bu divanın kararları/hükümleri, gerek divanın teşkil edilmesi bakımından gerekse de divanın yetkilerinin belirlenmesi bakımından bir önceki yasada kararlaştırılan hükümlerle birebir aynıdır<sup>135</sup>.

1959 yılına ait 162 sayılı yürürlükte olan yasa çerçevesinde, daha önceki yasalarda bahsi geçen yetkilerine de değinilmek suretiyle teşkil edilmesi hususunda en belirleyici yasadır. Aşağıdaki şekilde beyan edilebilir:

1. **Gayrimenkul Vergi Divanının Teşkili**<sup>136</sup>: Divan teşkilatı, Maliye Bakanından çıkan beyanla biri hukukçu olmak üzere ikisi personel toplamda üç üyeden oluşmaktadır. Başkanlık ise o iki personelden birine verilir. Diğer üye ise mimar mühendistir. Ayrıca asli üyelerin yerine geçebilecek ihtiyati üyeler tayin edilebilir<sup>137</sup>.
2. **Gayrimenkul Vergi Divanının Yetkisi**: Bahsi geçen divan, bu kanunun hükümlerinin ve usullerinin uygulanmasıyla ilgili her türlü meseleye bakma yetkisine sahiptir. Eğer divan, yasanın veya usullerin tatbik edilmediğini görürse, yani ihmal yoluyla veya başka bir özensiz davranış sebebiyle böyle bir durumla karşılaşır, gayrimenkulün yeniden değerlendirilmesi talimatı verebilir<sup>138</sup>.

Bu durum yasa hükümlerinin birçoğunda 2001 yılında en yeni Devrim Komuta Konseyi Kararına kadar bu şekilde devam etmiştir<sup>139</sup>. Bu düzenleme, özellikle teşkil ve

---

<sup>134</sup> Bakınız: 1928 yılına ait 35 numaralı Mülkiyet Vergisi Yasasının 23 üncü maddesi (09.08.1927 tarihli 890 sayılı Irak Resmi Gazetesi)

<sup>135</sup> 1940 yılına ait 17 numaralı Mülkiyet Vergisi Yasasının 22 numaralı maddesi, **Mecmûatü'l Kavânin ve'l Anzimetü'l Irakiyyeti**, 1998, s. 231-345.

<sup>136</sup> Bu yasada, “mülkiyet vergisi divanı” ifadesi yerine “gayrimenkul vergi divanı” ifadesi kullanılmıştır.

<sup>137</sup> Yürürlükte olan 1959 yılına ait 162 numaralı Gayrimenkul Vergi Yasasının 1 ve 2 inci fıkralarına bakınız.

<sup>138</sup> Aynı kanunun 2 ve 3 üncü fıkralarına bakınız.

<sup>139</sup> Bu düzenleme, 2001 yılına ait 66 numaralı yasası gereğince (06.08.2001 tarih ve 3890 sayılı Irak Resmi Gazetesi) yapılmıştır.

yetkilendirme bakımından gayrimenkul vergisi divanının düzenlenmesi hususunu ele alır. Aşağıda beyan edildiği gibidir:

**a. Gayrimenkul Vergi Divanı Teşkilatı:** Devrim Komuta Konseyi Kararı, Maliye Bakanı'ndan çıkan beyanla bu divanın, Adalet Bakanı'nın seçtiği birinci sınıftan bir yargıç ve en az ikinci kideden bir inşaat veya mimari mühendis ve en az müdürlük derecesinde olan bir mali personelden oluşmaktadır. Asli üyelerin olmaması durumunda onların yerine geçecek ihtiyati üyeler seçilebilir. Kararlar, oy çoğunluğuyla alınır<sup>140</sup>. Şunu da belirtmek gerekir ki divan üyeleri içerisine yargı unsurunun sokulmasına rağmen divanın teşkiliyle ilgili önemli değişiklikler, yeni düzenlemeler gereğince Devrim Komuta Konseyi Kararında açık bir şekilde beyan edilmeden önce divan başkanlığı tarafından yargıca havale edilir<sup>141</sup>.

**b. Gayrimenkul Vergi Divanı Yetkisi:** Devrim Komuta Konseyi Kararı, divan yetkilerini genişletmiştir. Nitekim bu düzenlemeden önce divan, kanunun ve usullerinin uygulanmasıyla ilgili meselelere bakmakla yetkili olarak denetleme komisyonunun reel meselelere yönelik sunulan itirazlar hususunda aldığı kararlar kesin nitelik taşımaktaydı<sup>142</sup>. Ancak yapılan düzenlemeden sonra divan huzurunda gerek gerçek olaylarda gerekse de yasal meseleler hakkında olsun fark etmez, o komisyonların aldığı kararlara itiraz etme yolu açık hale gelmiştir.

Buna ilave olarak bu divan huzuruna sunulan itiraz sadece denetim komisyonundan çıkan kararlarla sınırlı değildir, karar tebliğ tarihinden itibaren 30 (otuz) günlük süre içerisinde kanun hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili maliye mercii tarafından alınan tüm kararlara ve işlemlere yönelik itiraz mekanizması çalışmaktadır<sup>143</sup>.

---

<sup>140</sup> Yürürlükte olan 1959 yılına ait 162 sayılı Gayrimenkul Vergi Yasasının 1 ve 2 inci fıkralarına bakınız.

<sup>141</sup> Temyiz mahkemesi tarafından atanan bir yargıç başkanlığında divanın toplanmasını öngören 06.12.1997 tarih ve 17 sayılı gayrimenkul vergi divanından çıkan bu karara yönelik delilimizdir. (Bakınız: El-Kitabü's Senevi, El-heyetü'l Ammetü Li'd Darâib, 1997, s. 35)

<sup>142</sup> 2001 yılında çıkan bir düzenlemeden önce yürürlükte olan 1959 yılına ait 162 numaralı Gayrimenkul Vergi Yasasının 18 numaralı maddesinin 2 numaralı fıkrasının metnine bakınız. Nitekim burada şöyle beyan edilmiştir: "Denetim komisyonunun, takdir edilen vergi miktarına yönelik itirazla ilgili tüm meseleler hakkındaki kararı kesin nitelik taşır."

<sup>143</sup> Yürürlükte olan Gayrimenkul Vergi Yasasının 20 numaralı maddesinin 3 üncü fıkrası.



Divan, kendisine sunulan kararı veya işlemi iptal etme, onaylama veya gayrimenkul üzerinde yapılacak keşif işlemi yoluyla düzeltme, mükellefi veya mali merci yetkilisini bu hususta bir zorunluluk olursa çağırma hakkına sahiptir. Aldığı karar, nihai karar özelliği taşır<sup>144</sup>.

Şuna da vurgu yapmak gerekir ki daha önceden çıkartılan yasalara bakılmaksızın yürürlükte olan gayrimenkul yasası bu konuda benzersizdir. Bu yasanın hükümlerinin uygulanmasına ilişkin herhangi bir davada mahkeme ifadesinin olması gerekmez<sup>145</sup>.

## 2. Dolaylı Vergi Anlaşmazlıklarına Bakmakla Yetkili Merciiin Yasal Gelişimi (Gümrük Vergileri)<sup>146</sup>

Gümrük vergileri, yasayla veya anlaşmayla istisna tutulanlar dışında herhangi bir yöntemle Irak Cumhuriyeti sınırları içine giren veya sınırlarından çıkan ticari mallar üzerinden alınan vergilerdir<sup>147</sup>. Bu gibi vergi türünü belirlediği gibi idari kararlar aleyhine sunulan itirazlara bakmakla yetkili merciiin yasal gelişimini beyan etmeden önce gümrük yasalarında tekrarlanan yasal hatalara işaret etmek gerekir ki bu hatalardan biri de bu vergi türünden yasada “harç” olarak bahsedilmesidir.

Bizim görüşümüze göre gümrük harçları, tabiatı gereğince vergidir. Vergi ile harç arasındaki fark, mali hukukun vurguladığı beyana göre, birincisi kendisine tabi olan havuzla uygun bir şekilde uygulanır, devletin verdiği hizmet maliyetleriyle bir ilgisi yoktur. Ayrıca ödeyen merciiye dönen herhangi bir fayda miktarının belirlenmesine dikkat edilmez<sup>148</sup>. Bu meseleler, bu tür vergilere ilave olarak ödeyen taraf üzerinde büyük bir yük teşkil etmekte olup gümrük işlemlerine uygulanır. Kesilen paraların miktarı, eğer gelir vergisini ödemekle mükellef olan kişinin ödediği miktardan fazla değilse diğer miktarlarla karşılaştırılır. Çünkü bir harç olması itibariyle ödeyen kişinin yüklendiği yük ve doğasına tamamen uygun olmayan bir durum ortaya çıkacaktır.

<sup>144</sup> Yürürlükte olan Gayrimenkul Vergi Yasasının 20 numaralı maddesinin 6 ncı fıkrası.

<sup>145</sup> Yürürlükte olan Gayrimenkul Vergi Yasasının 20 numaralı maddesinin 7 inci fıkrası.

<sup>146</sup> Irak'ta dolaylı vergilerin başka türleri de mevcuttur. Bunların en önemlisi: üretim vergisi, tedavül vergisidir. Ancak araştırmamızda sadece gümrük vergilerine değinmekle iktifa ettik. Çünkü bu tür vergilerin en önemlisi gümrük vergileridir. Yasanın düzenlenmesi ve vergi uygulamalarından kaynaklanan anlaşmazlıklar yönünden en önemli tür bu türdür.

<sup>147</sup> Bakınız: yürürlükte olan 1984 yılına ait 23 sayılı Gümrük Kanununun 8 inci maddesi.

<sup>148</sup> EL-SIBKAN Adülâli, **Mukaddimetün Fi İlmi'l Maliyyeti'l Ammeti ve'l Maliyyeti Fi'l Irak**, C.1, 2 inci basım, Müessesetü'l Kütübi Li't Tibaati ve'n Neşri, 1997, s. 274 – 275.

Vergi ve harç sistemlerinin her birinin yasal durumunu incelediğimizde anayasal kanunun bu iki kavram arasındaki farkına ilişkin önemli bir etki içerdiğini görmekteyiz. Nitekim anayasada bu hususta şöyle belirtilmiştir: Vergiler, ancak yasalarla uygulanır, düzenlenir ve muaf tutulabilir<sup>149</sup>. Ancak harçlar bu hükmü kapsamamaktadır.

Şuna da işaret etmek gerekir ki bu tür bir vergiyi ilk defa uygulayan yasa, 1931 yılına ait 56 sayılı yasadır. Bu yasa gereğince gümrük memuru tarafından yasaya istinaden verilen bir talimat veya karar üzerinden kişinin haklarının korunması gerekir. Eğer haklarında herhangi bir kayba uğramışsa genel müdürlüğe bu karar veya talimata yönelik bir itiraz sunma hakkına sahiptir. Ancak itirazını üç ay içerisinde sunmalıdır. Netice olarak ise uygun görülen karar verilir<sup>150</sup>.

İtiraz edilen kararın doğasına uygun olarak genel müdürün verdiği karara yönelik itiraz iki merciye yapılabilir. Eğer mesele, kanunda yazılı olan suçlardan bir suçun irtikâbıyla ilgiliyse bu suça yönelik itiraz Temyiz Mahkemesine yapılır. Ancak vergi veya harçlarla ilgili bir mesele ise bu durumda itiraz Maliye Bakanlığı'na tevcih edilir. Bu durumda mükellefin ödemesi kararlaştırılan meblağ kesinleşir veya iptal edilir veya da azaltılıp arttırılabilir. Bu mercinin kararı kesin niteliktedir<sup>151</sup>.

Dolayısıyla bu kanun, idari yönden itiraz yöntemi dışında vergi mükellefine gümrük vergisiyle ilgili karara itiraz etme hakkı tanımamaktadır.

Genel mahkemeler huzurunda idari kararlara yönelik itiraz sunma imkânına ilişkin o dönemde bazı farklı görüşler ortaya atılmıştır<sup>152</sup>. Bazı hukukçular, gümrük vergilerinin, bu gibi davalara bakmaktan men edilmemiş mahkemelere istinaden yargı denetimine tabi olduğunu iddia ederken, bir diğer hukukçu grubu ise bu görüşü reddetmiş ve kanun eğer bu kararları yargı denetimine tabi tutsaydı bunu açık bir şekilde yasa metninde belirtildi şeklinde görüş beyan etmişlerdir. Bu iki görüşten farklı bir üçüncü görüş ise yargının, gümrük mercilerinin çıkardığı kararlara ve talimatlara

---

<sup>149</sup> Bakınız: Yürürlükte olan Irak anayasasının 51 inci maddesi.

<sup>150</sup> 1931 yılına ait 56 numaralı Gümrük Yasasının 162 numaralı maddesine bakınız.

<sup>151</sup> Muaddel 1931 yılına ait 56 numaralı yasanın 166 numaralı maddesine bakınız.

<sup>152</sup> Normal mahkemeler, 1989 yılında idari yargı mahkemeleri kurulmadan önce idari kararları denetleme işini yapmaktaydılar. Kişi, idari kararın kendi çıkarlarına zarar verdiğini düşünmesi halinde dava açabiliyor ve dolayısıyla da mahkeme, idari kararın kontrol edilmesi işlemini üstleniyordu. Eğer alınan kararda herhangi bir yasaya aykırı durum tespit edilmesi halinde müdürlük, almış olduğu bu idari kararı o kişi hakkında uygulayamıyordu. Böylece mahkeme, alınan kararın iptaliyle sonuçlanırdı. Bakınız: İsam Abdülvahhab El-Berzenci, Er-Rikabetü'l Kadaiyyetü Ala A'mali'l İdareti Fi'l Irak ve Afaku Tedavvuruha, Mecelletü'l Ulumi'l Kanuniyyeti, c.4, sayı 1 ve 2, 1985, s. 170.

hükmetme hakkına sahip olduğudur. Dolayısıyla verilen bu kararların ve talimatların, yasaya uygun olup olmadığı denetlenir. Konuları yönünden bu kararların denetlenmesi söz konusu değildir<sup>153</sup>.

Temyiz mahkemesi, yazlıklar ve turizm sektörü yararına ithal ettikleri mallara yönelik gümrük harcının (vergisinin) uygulanmasını içeren ve gümrük idaresinden çıkan kararlar hak sahiplerinin açtıkları davadaki anlaşmazlığı çözüme kavuşturmuştur. Bahsi edilen mahkeme bu hususta genel mahkemelerin, yasal olarak yetkili memur tasarımdan verilen idari kararı ilga etme yetkisinin olmadığına karar vermiştir. Mahkemeler, yetki sınırlarını aşmışlardır. Bu hususta yasa özel bir yöntem tayin etmiştir<sup>154</sup>.

1939 yılına ait 56 sayılı yasanın ilgası üzerine ve onun yerine 1984 yılına ait 23 sayılı yasanın getirilmesiyle gümrük müdürlüklerinde itiraz heyeti olarak adlandırılan bir veya bir den fazla heyetin teşkiline yönelik yasa maddesi konulmuştur. Devrim Komuta Konseyi Kararı, bu heyetin teşkil edilmesine ve yetkilerinin belirlenmesine karar vermiştir.

1. **İtiraz Heyetinin Teşkil:** Bu heyet, Adalet Bakanı tarafından aday gösterilen üçüncü dereceden bir yargıçtan teşekkül eder. Yargıç, aynı zamanda heyetin başkanı sayılır. Ayrıca heyete, birisi Adalet Bakanı tarafından aday gösterilen Ticaret ve Sanayi Odası Genel Birliği temsilcisi olmak üzere iki üye atanır<sup>155</sup>.
2. **İtiraz Heyetinin Yetkileri:** Bahsi geçen heyet, vergi mükellefinin ticari malları, işletmesi ve değeriyle ilgili gümrük müdürlüğünün kararlarına karşı mükellefin sunduğu itirazlara bakma yetkisine sahiptir. Vergi mükellefi bu itirazları, bu kararın kendi aleyhine olduğunu düşünmesiyle ve karar tebliğinden itibaren yedi günlük süre zarfı içinde sunmalıdır<sup>156</sup>.

Dolayısıyla Irak yasası, gümrük vergisine tabi olan vergi mükellefinin itirazlarını üç mesele ile sınırlandırmıştır. Bunlar:

---

<sup>153</sup> SALİH Haşim Muhammed, **Et-Teşri'ul Kümrüki**, c. 1, 1 inci baskı, Bağdat, Matbaatü'l ani, 1994, s. 24.

<sup>154</sup> Temyiz mahkemesinin kararına bakınız; 11.10.1999 tarih ve 37 sayılı karar, Adalet Bakanlığı, Temyiz mahkemesi yargılaması, Altıncı cilt, 2001, s. 279.

<sup>155</sup> Yürürlükte olan 1984 yılına ait 23 sayılı Gümrük Yasasının 74 üncü maddesinin 1 inci fıkrasına bakınız.

<sup>156</sup> Yürürlükte olan Gümrük Yasasının 74 üncü maddesinin 2 inci fıkrasına bakınız.

- a) **Ticari Malları Özellikleri:** Ticari malların türünü, özelliklerini ve kararlaştırılan yasalara ve kurallara uygun olup olmadığını belirlemek için analizler yapmak amacıyla gümrük müdürlüğünün izlediği özel bir takım işlemler vardır<sup>157</sup>.
- b) **Ticari Malların Menşei:** Menşei ifadesi ile ticari malın üretildiği ülke kastedilmektedir. Burada şuna da değinmek gerekir ki bazı ülkeler özel standartlara tabidir. Bu nedenle bu ülkelerde üretilen ticari mallar, bu tür standartlara haiz olmadığı takdirde en az düzeyde vergiye tabi tutulur<sup>158</sup>.
- c) **Ticari Malların Değeri:** Ticari malın değeri ile ticari malın üretimi, imalatı ve pazarlaması aşamasındaki toplam değer kastedilmektedir. Ayrıca bu değere, nakliye, sevkiyat ve ithal edilen ülkedeki limana ulaşıncaya kadar geçen süre içerisindeki tüm masraflar ilave edilir.

Devrim Komuta Konseyi Kararı, ticari mal ister ithal olsun isterse de ihraç olsun, ticari malın değerini belirleyen bir takım standartlar koymuştur<sup>159</sup>. Gerçekte vergi mükellefinin bu meselelere itiraz etmesi, gümrük vergilerine itiraz etmesiyle aynıdır. Çünkü bahsi geçen durumlarda vergiye tabi olan temel unsurları standarttır. Dolayısıyla ticari malın değerinin takdir edilmesine yardımcı olacak ve vergiye tabi olması hususunda vergi miktarının belirlenmesini sağlayacak bir takım işlemler yapılması gerekir.

Genellikle özel yasalar, muhtelif ticari malların değerini ve bunlara uygulanacak verginin değerini belirlemekle yükümlüdür. Bu hususta bizim yasalarımız şunlardır: 1955 yılına ait 77 Sayılı Gümrük Tarifesi Yasası, 1955 yılına ait 108 Sayılı Gümrük (Harçlarına) Vergilerine İlişkin Münhal Devrim Komutanlığı Konsey Kararı<sup>160</sup>.

---

<sup>157</sup> Yürürlükte olan Gümrük Yasasının 77 inci maddesine bakınız.

<sup>158</sup> 22.05.2000 tarihli ve 78 sayılı Ekonomik İşler Komisyonundan çıkan karar buna örnektir. Bu karar gereğince gümrük harçları (vergileri) Arap menşeli ticari mallara yönelik %10 oranında düşürülmüştür. Böylece 01.01.1998 tarihinden bu yana toplam vergi indirim oranı %30 a ulaşmıştır. 05.06.2000 tarih ve 2826 sayılı Irak Resmi Gazetesi.

<sup>159</sup> Yürürlükte olan Gümrük Yasasının 34 üncü maddesine bakınız.

<sup>160</sup> Bu karar, 23.10.1995 tarih ve 3586 sayılı Irak Resmi Gazetesinde yayınlanmıştır. Karar, ithal edilmesine izin verilen ticari mal türlerini beyan eden bir tablo içermektedir. Ayrıca bu tabloda, uygulanacak ilave gümrük harç miktarı da açıklanmıştır. Münhal bakanlar konseyi, bahsi geçen kararda yazılı olan ilave gümrük harç oranının belirlenmesi ve düzenlenmesi yetkisine sahiptir. Buna binaen münhal Bakanlar Kurulu tarafından teşkil edilen ekonomik işler komisyonuna 05.09.1995 tarih ve 84 sayılı münhal Devrim Komutanlığı Konsey kararı gereğince bu harçları düzenleme yetkisi verilmiştir. Fiili olarak idari heyet tarafından birçok karar çıkartılmıştır. İlave gümrük vergi oranları

Burada şuna da değinmek gerekir ki itiraz heyeti teşkil etme kararı alan Irak Devrim Komuta Konseyi Kararı, herhangi bir merci hususunda kendi kararlarına yönelik bir itiraz hakkı tanımamaktadır. Verdiği kararlar ise nihai karar sayılır<sup>161</sup>.

Bir diğer taraftan Adalet Bakanlığı tarafından aday gösterilen ve en az ikinci kademedен olmak üzere iki yargıçtan oluşan gümrük heyeti teşkil edilir. Yasadaki öncelikler dikkate alınarak genel müdürün önerisine binaen ve Maliye Bakanı tarafından aday gösterilen ve en az üçüncü kademedен üniversite diplomasına sahip gümrük dairesinde çalışan bir görevli üye olarak bu heyete katılır. (Gümrük Kanunu, md.75)

Bu mahkeme aşağıdaki meselelere bakmakla yetkilidir; (Gümrük Kanunu, md.245)

1. Kaçakçılık suçlamasıyla ilgili davalara bakmakla yetkilidir.
2. Gümrük harçlarının (vergilerinin) tahsili ve diğer maliyetlerinin alınması hakkında gümrük müdürlüğüne açılan davalara bakmakla yetkili
3. Vergi ve ceza tahlili hususundaki davalara bakmakla yetkilidir.

Devrim Komuta Konseyi Kararı, Temyiz Mahkemesi'nden bir yargıç başkanlığında ve Maliye Bakanı'nın genel müdürlerden aday gösterdiği iki üyeden oluşan, Maliye Bakanlığı ile koordineli bir şekilde Adalet Bakanlığı'ndan çıkan kararlar teşkil edilen temyiz heyeti huzurunda gümrük mahkemesine açılan davalara itiraz hakkı vermiştir. (Gümrük Kanunu, md.246)

Burada görülmektedir ki gümrük mahkemesi ve temyiz heyeti, vergi mükellefi aleyhinde gümrük müdürlüğü tarafından açılan davalara ilişkin aynı cezai yaptırımlara sahiptir. (Gümrük Kanunu, md.250) Burada tek bir istisna vardır ki o da vergi tahsil kararlarına bakma yetkisidir.

Vergisel yargı velayeti, sadece vergi uygulaması, miktarının belirlenmesi, tahsil edilmesi ve vergi idaresi aleyhine mükellef tarafından açılan davalarla ilgili vergi anlaşmazlıklarına bakma yetkisiyle sınırlandırılmıştır. Cezai davalar, bu yargı

---

bu karar gereğince düzenlemiş olup, bu kararlar şunlardır: 02.01.1991 tarih ve 25 sayılı karar, bakınız: 14.07.1997 tarih ve 3678 sayılı Irak Resmi Gazetesi; Burada anayasaya yönelik bir aykırılık görüyoruz çünkü daha önce bahsedilen bilgiler ışığında gümrük harçları tabiatı gereği vergi sayılmaktadır. Gümrük harçları 2005 yılına ait anayasa hükümleri gereğince gümrük vergisi sayılmaktadır. Bu nedenle yasa olmaksızın vergi uygulanamaz. Ekonomik işler komisyonun bu vergilerinin oranlarını belirleme yetkisi yasa dışıdır.

<sup>161</sup> Yürürlükte olan Gümrük Yasasının 75 inci maddesine bakınız.

velayetinden çekilmektedir. Bu nedenle bu meseleye kıyasla araştırmamızın gidişatı sadece bahsi geçen yargıya sevk edilen aynı anlaşmazlıklara bakan itiraz heyetine verilmiştir.

Irak Devrim Komuta Konseyi Kararının, vergi anlaşmazlıklarına bakmakla yetkili merciyeye karşı kendine özel bir yöntem edindiğini söyleyebiliriz. Vergi anlaşmazlıklarına (özellikle de gelir vergisi hususunda) bakma yetkisini normal mahkemelere veren ülkelerin yöntemleri temyiz mahkemesine benzer şekilde izlenmekte ve vergi anlaşmazlıklarında özel komisyonlara müracaat edilmektedir.

Ancak gayrimenkul ve gümrük vergilerine gelince ise bu vergilerden kaynaklanan anlaşmazlıklar bakmakla yetkili mercilerin geçtiği yasal gelişim dönemi, gelir vergisi yasasında kararlaştırılan komisyonlara konu yönünden benzeyen özel komisyonlara dayanmaktadır.

Yani Irak Devrim Komuta Konseyi Kararının, hâlihazırda gerek doğrudan gerekse de dolaylı vergiler hakkında çıkan anlaşmazlıkların çoğunu özel komisyonlara havale ettirdiğini söyleyebiliriz. Bu komisyonlar bir yargıcin başkanlığında bazıları vergi müdürlüğünü temsilen bazıları da vergi mükellefini temsilen bulunan üyelerden teşekkül etmektedir. Bu komisyonlara “Vergi İtirazı Mercileri” adını verebiliriz. Bu mercilerin doğasını, yargısal niteliğini ve bu mercilerden çıkan kararları sonraki bölümlerde açıklayacağız.

## **B. Irak'taki Vergi İtirazları Mercilerine Açılan Davaların Seyrine İlişkin İşlemler**

Devrim Komuta Konseyi Kararı, vergi davalarına bakıldığı sırada özel bazı işlemlerle muhtelif vergi itirazları mercilerini kapsamaktadır. Irak'taki vergi anlaşmazlıklarının seyrini kontrol altına alan bu işlemlerin ve kuralların tanınması amacıyla bu araştırma bu merci örneklerinden birine ışık tutacaktır. Bu ise gelir vergisi yasasının da yazılı olan, istinaf komisyonları ve temyiz heyetidir. Bu modelin seçilmesinin birkaç nedeni vardır. Bunlar:

1. Bu merciler, çoğunluğu gelirlere cevap olarak en önemli vergi türlerine ilişkin anlaşmazlıklara bakmaktadır. Aynı zamanda bu anlaşmazlıkla vergi mükellefinin omzuna en ağır yükü getirmektedir. Çünkü mali tasarrufları ve ticari işleri her zaman devam ettirmektedirler. Tüm bunlar onlara kâr ve giriş

olarak geri dönmektedir. İşte bu durum da anlaşmazlıkların artmasına, şekillenmesine neden olmaktadır.

2. Bahsi geçen mercilerin işi, yargılama genel prensiplerine her zaman müracaat etmek veya yargı hükümlerinden o ilkeleri çıkarmaktır.
3. Devrim Komuta Konseyi Kararı, bu mercilere açılan davaların seyrine ilişkin işlemlerin tanziminde daha açık ifadeler kullanmaktadır.

Tüm bu nedenler bize, farklı ve türlü şekillerde Irak'taki vergi itirazlarının yapıldığı mercilere açılan davaların seyrini kontrol eden temelleri ve unsurları çok açık bir şekilde ve genel olarak tanımamıza yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda vergi indirimine bakan muhtelif yargı mercilerinin işleri ile bu komisyonların işleri arasındaki ayrımı anlamamızı sağlar. Genel olarak bu hususları şu şekilde açıklayabiliriz:

### **1. İstinaf Komisyonlarında Dava Açma Şartları**

İstinaf komisyonlarında dava açmak için bulunması gereken şartları şu şekilde sıralayabiliriz:

#### **a. İdari Mercideki Vücûbî Mağduriyet**

Irak Devrim Komuta Konseyi Kararı, kendisi için takdir edilen vergiye itiraz etmek isteyen mükellefi, itirazını öncelikle istinaf komisyonlarına müracaat etmeden önce bu belirlemeyi yapan idari mercie sunmasını ilzam etmektedir. Bu durumu şu sözüyle açıklar; “*Vergi mükellefi, takdir edilen gelir miktarı ve bunun üzerinden alınacak olan vergi tutarı kendisine tebliğ edildikten sonra itirazını bu belirlemeyi yapan idari mercie ya da vergi genel müdürlüğüne itiraz nedenlerini ve düzeltme taleplerini de açıklayarak yirmi bir günlük zaman zarfı içinde yapar*<sup>162</sup>”. Daha sonraki aşamada şöyle açıklar: “Gelir veya vergi miktarına itirazını mali mercie sunan kişi, bu mercinin kararını istinaf komisyonuna götürebilir.<sup>163</sup>”

Burada yasanın, aralarında meydana gelen anlaşmazlığa son verebilecek anlaşma ve diyalog yolunu aramak için hem vergi mükellefine hem de vergi müdürlüğüne bir alan açtığını görüyoruz. Aynı zamanda da yasa, vergi müdürlüğüne verdiği kararları

---

<sup>162</sup> Yürürlükte olan 1982 yılına ait 113 sayılı Gelir Vergisi Yasasının 33 üncü maddesinin 1 inci fıkrasına bakınız.

<sup>163</sup> Yürürlükte olan Gelir Vergisi Yasasının 35 inci maddesinin 1 inci fıkrasına bakınız.

yeniden gözden geçirmesini, vergi mükellefiyle arasında oluşan anlaşmazlığın istinaf komisyonuna havale edilmeden önce varsa hatalarını düzeltmesini telkin etmektedir.

Dolayısıyla mükellefin gelirin tespiti ve bu geliri üzerine uygulanan verginin miktarının belirlenmesi hakkında mükellef ile ilgili mali merci arasında bir anlaşma sağlanırsa ya da mükellef yasal süre içerisinde bu merciye itirazını sunmazsa istinaf komisyonuna gitme yolu kapanmış oluyor. Her iki durumda da yapılan değerlendirme nihai karar sıfatı taşır<sup>164</sup>.

Birçok kararında istinaf komisyonlarının vurguladığı husus şudur: ikinci bir istinaf komisyonu, mükellefin itirazına yanıt vermemektedir. Çünkü mükellef, yasal süre geçtikten sonra mali merciye başvuru yapmıştır. Nitekim karar metninde şöyle belirtilmiştir: "... bahsi geçen konuya atıfla mali merci, gayrimenkul satış işleminden vazgeçilmesi durumunda bu durumu dikkate alır ve muaddel 1982 yılına ait 113 sayılı gelir vergisi yasasının 33 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilen yasal süre içerisinde yapılan değerlendirmeye itiraz etmemiştir. Dolayısıyla değerlendirme mezkûr yasanın 34 üncü maddesine göre kesinlik derecesi kazanır. Buna binaen komisyon, mali merciin değerlendirmesini ve istinaf komisyonunun reddini teyit eder...<sup>165</sup> Ayrıca mükellefin kendisi ile maliye merci arasında bir ittifak sağlanması nedeniyle birinci istinaf komisyonu mükellefin temyiz işlemi reddeder. Nitekim bu duruma ilişkin karar şöyledir: "İkrar, kararı onaylamak demektir. Vergi mükellefi, vergi miktarının takdir edilmesi hususunda mali merci ile bir anlaşma sağlamışsa, komisyona itiraz sunması söz konusu değildir. Çünkü bu durumda kendini yalanlamış / nakzetmiş olur. Bu mesele hakkındaki çabası, ispat yasasının 67 – 68 inci maddeleri gereğince makbul değildir.<sup>166</sup>"

Temyiz heyeti, mükellef ile mali merci arasında bir anlaşma olması durumunda mükellefin vergi takdiri kararına itiraz etmediğini varsayar. Bunu şöyle açıklamaktadır: "Temyize götürülen kararın doğru ve yasaya uygun olduğu görülmüştür. Çünkü vergi takdiri, anlaşmayla gerçekleşmiştir ve teyidine karar verilmiştir.<sup>167</sup>"

---

<sup>164</sup> Yürürlükte olan Gelir Vergisi Yasasının 34 üncü maddesine bakınız.

<sup>165</sup> 26.04.2001 tarih ve 2L39 sayılı İkinci İstinaf Komisyonu kararı (yayınlanmamıştır / Vergi Genel Müdürlüğünün İstinaf Komisyonları arşivinden alınmıştır.)

<sup>166</sup> 13.07.2002 tarih ve 1L82 sayılı Birinci İstinaf Komisyonu kararı (Yıllık broşürde yayınlanmıştır. Age. 2002, s. 60)

<sup>167</sup> 18.08.1998 tarih ve 42 sayılı Temyiz Heyeti kararı (yayınlanmamıştır / Vergi Genel Müdürlüğünün İstinaf Komisyonları arşivinden alınmıştır.)



## **b. Yasal Olarak Belirlenen Sürede İtirazın Sunulması**

Devrim Komuta Konseyi Kararı, vergi mükellefinin istinaf komisyonlarına müracaat etmesi için belirli bir süre tayin etmiş olup bu süre, itirazının reddedilmesine ilişkin mali mercinin kararının kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 21 gündür. (Gelir Vergisi Kanunu, md.35/1)

Burada iki sorun belirmektedir: birincisi; proje, mali mercieye kararını belirli bir süre içerisinde verme zorunluluğu koymamıştır. Aksine bu hususun önünü açık tutmuştur. Bu durum ise bizi ikinci bir probleme sürüklemektedir ki bu ise Devrim Komuta Konseyi Kararının, mükellefin itirazına cevap verme konusunda mercinin sessiz kalması durumudur.

Vergi genel müdürlüğü, 1987 yılında çıkardığı talimatlar üzerinden birinci sorunu çözüme ulaştırmaya çalışmıştır. Yasa bu konuda şöyle metin içerir: “Mali mercinin, en fazla 30 (otuz) günlük süre içerisinde itiraz meselesini çözmesi gerekir. Zaruri durumlar dışında böyle bir meselenin ertelenmesi söz konusu değildir.”

İkinci soruna gelince ise; bize göre bu sorunun çözülmesi için idari kararları, özellikle de 1972 yılına ait 47 sayılı Mısır devlet şura konseyi kanunu olarak bilinen zımni ve açık kararın kontrol altına aldığı genel kaidelere başvurmak gerekir. Karar şöyle ifade eder: “İdarenin reddi veya bir karar almaktan imtina etmesi, kararın yasalara ve yasa tasarılarına uygun olarak alınmasını gerektirir.<sup>168</sup>” Yani mali mercinin sessiz kalması, mükellefin itirazına ret verdiği anlamına gelir.

Genel olarak bu gibi bir çözüm yolu, mali mercinin uymakta zorunlu olmadığı ve gereğini yapmasını zorunlu kılan bir durumdur. Bu nedenle yasa düzenlenmesi zorunluluğu, bu yasal engelden kaynaklanır ve her iki durumda da geçerli bir görüş beyan etmelidir.

Bahsi geçen süre içerisinde medeni usuller yasasındaki genel kurallar ve kaideler uygulanır. Ancak bu sürenin bitiş günü, resmi tatile denk gelirse, bu süre ilk iş gününe kadar uzatılır<sup>169</sup>.

Bu süre, bittikten sonra mükellefin dava açma hakkının ortadan kalktığı dönem sayılır. Bununla beraber yasa, mali mercieye mükellefin Irak'ta bulunamaması, yatalak

<sup>168</sup> EL-TAMAVİ Süleyman Muhammed, *En-Nazariyyetü'l Ammetü Li'l Kararati'l İdariyyeti*, Yayın yeri yok, Darü'l Fikri'l Arabi, 1984, s. 204.

<sup>169</sup> Yürürlükteki 1969 yılına ait 83 sayılı Medeni Usul Yasasının 25 inci maddesinin hükümlerine bakınız.

bir hastalığa yakalanması ya da mücbir bir sebep nedeniyle sürenin bitmesi akabinde istinaf talebini kabul etme hakkı vermiştir. Bu istinaf, gecikme olmaksızın mali merciyeye sunulur. Bu ise diğer taraftan makbul değildir<sup>170</sup>.

Bu metinde en dikkat çeken husus yasal yönden kusurlu olmasıdır. Nitekim mali mercinin kabulüyle sınırlı olarak yasal sürenin geçmesinden sonra istinaf talebi kabul edilmektedir. Yani bu husus karar veren merciyeye tabidir. Hukuki sebep, anlaşmazlığın kendisine sunulduğu gerekçesiyle Temyiz Kurulunun elinde bulunmasını gerektirir. Ayrıca finansal otoritenin vergi mükellefinin verdiği bahaneleri dikkate alması da haksızlıktır. Aynı zamanda bu durum, anlaşmazlıkta bir rakibi temsil etmektedir. Bu nedenle, mazeretlerin yasallığının temyiz komitelerinin yargı yetkisinden ayrılması, verginin uygulanmasında adalet ayaklarından birinin sabitlenmesi, bütünlük ve tarafsızlık açısından vergi hükümlerinde olması gereken uygulamalardandır<sup>171</sup>.

Burada şunu da belirtmek gerekir ki doğrudan veya aile fertlerinden birine veya iş yerindeki çalışma arkadaşlarından birine iadeli taahhütlü posta ile teslim aldığı yazılı mektupla vergi idaresinin kararı vergi mükellefine tebliğ edildiği tarihten itibaren yasalara uygun olarak itiraz süresi işlemeye başlar<sup>172</sup>. Yani bu sürenin Resmi Gazetede yayınlanmış veya kesin bir bilgi ile bilinmiş olması tebligat için yeterli değildir.

### **c. Anlaşmazlık Konusu: Verginin Ödenmesi**

Irak Devrim Komuta Konseyi Kararı, itiraz edilmeden önce vergi ödemesini gerektiren vergi anlaşmazlıkları gölgesinde geçerli olan kuralların dışına çıkmamaktadır. Bu durum idari itiraz aşamasındaki özel yöntemi vurgulamaktadır. Nitekim bu itiraz, vergi mükellefinin itiraz süresi içinde değerlendirilen verginin ödemesini başlatmadığı sürece dikkate alınmayacaktır. Bu vergiyi tam olarak ödeyemiyorsa, vergi dairesi, Maliye Bakanlığı tarafından verilen talimatlara uygun olarak taksitle ödenmesine karar verir<sup>173</sup>. Ayrıca; Maliye Bakanlığı, başka talimatların yanı sıra, idari makam itirazını sunan vergi mükellefinin, % 25'ten daha az olmayan bir miktarı ödeme yükümlülüğünü de içeren talimatlarını yayınladı. Verginin geri kalanı,

<sup>170</sup> Yürürlükteki Gelir Vergisi Yasasının 35 inci maddesinin 2 inci fıkrasına bakınız.

<sup>171</sup> ACİNE Salih Yusuf, s. 543.

<sup>172</sup> Yürürlükte olan Gelir Vergisi Yasasının 42 numaralı maddesine bakınız.

<sup>173</sup> Yürürlükte olan Gelir Vergisi Yasasının 33 üncü maddesinin 2 inci fıkrasına bakınız.

on iki aylık taksitleri geçmemek kaydıyla, eşit aylık taksitler halinde tahsil edilirken, aksi durumda mesele Maliye Bakanlığına sunulur<sup>174</sup>.

İstinaf komisyonundaki itiraz aşamasına gelince ise Devrim Komuta Konseyi Kararı, bu itirazın kabulü için öncelikle kalan taksitlerin ödenmesini şart koşmuştur. Aksi takdirde yetkili merci itirazı reddeder<sup>175</sup>.

Vergi mükellefi genellikle vergi taksitlerini öderken bu işlem için belirlenen muayyen süreyi göz ardı eder. Her durumda da istinaf komisyonları, taksitler ödenmediği sürece sunulan itiraz ve davalara katılmaz. Bu husus temyiz kararında şöyle belirtilmiştir: “Temyiz kararına bakılması aşamasında istinaf komisyonunun temyiz kararında geçen hükümleri uygulamadığı görülürse bu durumda gelir vergisi yasasının 35 inci maddesinin ikinci fıkrasının metni işleme konulur ve vergi mükellefinin zimmetinde bulunan vergi taksitlerini bu işlem için belirlenen zaman içerisinde ödemediği kararı verilir.”<sup>176</sup>

Vergi mükellefi kendisine verilen süre içerisinde herhangi bir ödeme yapmadığı zaman kendisi tarafından sunulan itiraz reddedilir ve vergi değerlendirmesi kesinlik hükmü kazanır. Bu hususta istinaf komisyonu kararı bu durumu şöyle vurgulamaktadır: “Denetim sırasında temyize giden tarafın vergi taksitlerini ödemediği görüldüğü zaman ve bunun üzerinden gelir vergisi yasasının 36 ıncı maddesine istinaden istinaf komisyonuna bu hususta herhangi bir müracaat edilmemişse itiraz reddedilir. Nitekim komisyon, temyize giden tarafa süre vermiş ve kendisine verilen uygun süre içerisinde mükellef görevini yerine getirmemiştir. Bu nedenle de komisyon temyiz dilekçesinin iptaline karar vermektedir”<sup>177</sup>.

Tüm bu açıklamalardan anlaşılmaktadır ki Irak yasası, öncelikle vergi miktarının ödenmesi ilkesini benimsemiş olup sonrasında ise itiraz süreciyle ilgilenir. Ancak geçerli sebepler olmadığı sürece bu kuralların dışına çıkılması söz konusu değildir. Geçerli nedenlerden kastedilen ise maliye otoritesinin veya Maliye Bakanının yetkisidir.

---

<sup>174</sup> 1996 yılına ait 16 sayılı Maliye Bakanlığı talimatlarından 2 inci maddeye bakınız. (Yıllık kitapta yayınlanmıştır. Age. S. 117 – 119)

<sup>175</sup> Yürürlükte olan Gelir Vergisi Yasasının 33 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasına bakınız.

<sup>176</sup> 09.02.1999 tarih ve 2 numaralı Temyiz Heyeti kararı (Yıllık kitapta yayınlanmıştır, Maliye Bakanlığı, Vergi Genel Müdürlüğü, 1998 – 2001, s. 35)

<sup>177</sup> 09.10.2001 tarih ve 2L37 sayılı İkinci İstinaf Komisyonu kararı (yayınlanmamıştır / Vergi Genel Müdürlüğündeki İstinaf Komisyonları arşivinden alınmıştır.)

Birincisi yani maliye otoritesinin yetkisi, istinaf komisyonlarına daha çok tarafsız olmaları itibariyle bu görevi verir.

#### **d. Dava Açmakta Çıkar Sağlama**

Çıkar olmaksızın herhangi bir davanın açılmadığı bilinmektedir. Bu da Irak'taki vergi anlaşmazlıkların bir tarafın çıkarına dayalı olarak meydana geldiğini gösterir. Nitekim çıkarı olmayan bir kişi tarafından istinaf komisyonlarına herhangi bir itirazın sunulması söz konusu olamaz. Dolayısıyla bu husus, Maliye Bakanlığı'nın gelirini tespit edip vergilendirdiği mükellefin sağlaması gereken genel bir kural sayılmaktadır. Gelir vergisi yasasında bu husus şöyle beyan edilmektedir: "Vergi mükellefi, kendisine gelir tespiti ve buna istinaden ödemesi gereken vergi miktarı tebliğ edildikten sonra maliye merciine itirazını yazılı olarak sunmalıdır."<sup>178</sup> Bu da demek oluyor ki itiraz işlemi, bu meselede sadece kendi çıkarı olması itibariyle sadece kendisi tarafından gerçekleştirilmelidir<sup>179</sup>.

Şunu da söylemek gerekir ki itiraz dilekçesi sunmakta kişinin çıkarı olması zorunlu bir kural olarak belirlendiğinde kişinin komisyona itirazını sunduğu sırada bu sıfatı kaybedebilme ihtimali vardır. Çünkü kendisine bu hususta tam bir ehliyeti olan gerçek veya tüzel kişi olarak bakılmamaktadır. Bu yüzden istinaf, tüzel kişinin temsilcisi veya velisi veya vasisi veya da onun yerine kayyım bir kişi tarafından sunulabilir<sup>180</sup>.

## **2. Anlaşmazlığın, İstinaf Komisyonlarının Konuyla İlgili Yetki Alanına Girmesi**

İstinaf komisyonuna sunulan itirazın kabulüne ilişkin bu itirazın ilgili komisyonun konuyla ilgili yetkisi alanına girmesi şartı koşulmuştur. Devrim Komuta Konseyi Kararı gelir tespiti veya bu gelirin vergiye tabi olması veya da ticari defter

---

<sup>178</sup> Yürürlükte olan Gelir Vergisi Yasasının 33 üncü maddesinin 1 inci fıkrasına bakınız.

<sup>179</sup> Bu konuyla ilgili olarak gayrimenkulü satın alan kişi olarak bu durumdan herhangi bir çıkar sağlamayan kişi tarafından sunulması itibariyle istinafa giden itirazın reddedilmesine hükmeden 14.03.2001 tarih ve 2L2 sayılı ikinci istinaf komisyonu kararı gösterilmiştir. Çünkü Devrim Komuta Konseyi Kararının kendisine vergi ödeme yükü yüklediği satıcı burada çıkar sahibi olarak değerlendirilir. (yayınlanmamıştır, vergi dairesi genel müdürlüğünün istinaf komisyonları arşivinden alınmıştır.)

<sup>180</sup> Yürürlükte olan Gelir Vergisi Yasasının 19 ve 25 inci maddelerinin hükümlerine bakınız. Ayrıca bakınız: Ahmet Halef Hüseyin El-Dahil, Turuku'd Da'ni Fi Takdîri Dahli'l Mükellefi Bi Daribeti'd Dahl Fi Irak, Hukuk Fakültesi, Musul Üniversitesi, 2007, s. 43.

tutulması sistemine aykırı olarak işlenen suçlara ilişkin davalarda bu komisyonun yetkili olduğuna karar vermiştir<sup>181</sup>. Bu hususu aşağıda detaylı bir şekilde şöyle beyan edebiliriz:

**a. Komitelerin gelir vergisi ihtilaflarını karara bağlama ve vergi indirimi, ret ve onay yetkisi**

Bilinmektedir ki istinaf komisyonları, genel olarak vergi mükellefinin gelirini takdir etmek ve bu gelirini vergilendirmekle ilgili vergi idaresi kararları aleyhinde mükellef tarafından açılan itiraz davalarına bakmakla görevlendirilmiştir. Bu itiraz davalarının başlıcaları şunlardır:

**aa. Gelir Vergisine İlişkin İtirazlar**

Burada kastedilen; vergi mükellefinin, gelirini ve tüm ilgili muhasebe konularını, yıllık tahmin ilkesini ve istisnalarını tahmin etme usullerini ve eşlerin gelirinin hesaba katılmasına ilişkin tüm hususları ve katılımın kabul edilmesine ilişkin kararları, buradaki ortağın sorumluluğunu ve vergi borcunu artırma amaçlı olarak hesaplanan limited şirketlerinin kâr tahminlerine itiraz etmesidir. Bunun yanı sıra, nakil aracının ve diğer yardım kararlarının vekâletinin sorumluluğu ile ilgili her türlü işlem ve tüm idari kararların ya da ek kararların ve değerlendirme sürecinin bir parçası olarak vergi mükellefinin uğradığı zarar ve ziyanın, vergi indirimlerinin gelirden tasfiyesi ile ilgili her türlü kararın alınmasına ilişkin kararlar kastedilir. Buna ek olarak, gayrimenkul sahibi veya mülkün sahibi tarafından mülkün herhangi bir şekilde devredilmesi veya satışı gibi elden çıkarılması veya devir hakkı ile elden çıkarılması hakkında ilişkin verilen tüm mali kararlar da değerlendirilir<sup>182</sup>.

---

<sup>181</sup> Yürürlükte olan Irak Gelir Vergisi Kanununun 39 uncu maddesine bakınız.

<sup>182</sup> Şunu da belirtmek gerekir ki kesintili vergi, gayrimenkulün artan oranlarıyla uygulanır veya da vergi uygulamasında karşılaştırılan miktarın tasarruf hakkı dikkate alınır. Bu husus, 1978 yılına ait 85 sayılı gayrimenkul değerlerin ve intifa haklarının – hangisi daha çoksa – belirlenmesine ilişkin yasa hükümleri uyarınca gerçekleşir. (Bakınız: 08.07.2002 tarih ve 3978 sayılı Irak Resmi Gazetesinde yayınlanan, 27.06.2002 tarih ve 120 sayılı münhal Devrim Komutanlığı Konsey Kararının ikinci maddesi)

### **bb. Verginin Gelire Tabi Olmasına İlişkin İtirazlar**

Bu husus, itiraz komitelerinin, ister gerçek şahıs olsun ister tüzel bir kişi olsun, bu muafiyet tamamen veya kısmen olsun fark etmeksizin mükellefin yararlandığı muafiyete ilişkin olarak vergi idaresinin çalışmaları hakkındaki denetimine vurgu yapmaktadır. Çünkü herhangi bir gelirin vergiye tabi olması, bu hususla ilgili yasal metinlere başvurulmadan bilinmesi mümkün değildir. Bu yüzden yasal metinlerle bu gelirin vergiye tabi olup olmadığı bilinir.

Burada şuna da vurgu yapmak gerekir ki bu husus, gelir vergisi yasasında geçen muafiyetlerle sınırlandırılmamıştır<sup>183</sup>.

### **cc. Geri Ödemelerle İlgili İtirazlar**

Devrim Komuta Konseyi Kararı şöyle belirtmektedir: Vergi idaresi, tahakkuk eden vergi miktarından fazla bir tutar ödenmesi durumunda fazlalığın ödendiği mali yılın bitimi itibariyle beş yıl içerisinde vergi mükellefinin bu hususta bir başvuru yapması şartıyla, ödediği fazlalık geri ödenir. Ancak doğrudan kesinti yoluyla alınan vergi mükellefin başvurusuna ihtiyaç duymaksızın geri ödenir<sup>184</sup>. Bu metinden anlıyoruz ki bu hususun tatbik edilebilmesi için bazı şartlar vardır. Bunlar:

1. Vergi mükellefi, vergi olarak takdir edilen tutarı ödemelidir. Bu yüzden vergi idaresine fiili olarak ödenmemiş herhangi bir tutarın geri ödenmesi düşünülemez.
2. Vergi mükellefi, vergi olarak kendisi tarafından ödenen tutarı beyan etmeli ve bu tutar yasanın belirlediği tutardan fazla olmalıdır. Bu durumda itiraz, mali otoriteye, istinaf komisyonlarına veya temyiz heyetine sunulsun fark etmez, muhtelif itiraz mercie itiraz sunularak süreç takip edilir. Bu mercilerden herhangi bir merci, mükellefe uygulanacak vergide indirim yapılması veya tamamen iptali gibi kararları verir. Netice olarak burada mükellefe, yasanın karar verdiği tutardan fazla ödenen tutarın geri ödenmesi ön görülmektedir.

---

<sup>183</sup> Bu kanun, oranlara uygun olarak endüstri projelerinden elde edilen kârları gelir vergisinden muaf tutmaktadır. Yasanın 8 numaralı maddesin şöyle belirtilir; kârların tahakkuk ettiği ilk yıldan itibaren beş yıl süreyle sermayeden tahakkuk eden vergi muaf sayılır. Ancak ikinci beş yılda tahakkuk eden kârlar üzerinden gerekli gelir vergisi alınır.

<sup>184</sup> Yürürlükte olan Gelir Vergisi Yasasının 49 numaralı maddesine bakınız.

3. Vergi mükellefi, yasanın kararlaştırdığı vergi miktarından fazla ödediği tutarın kendisine geri ödenmesi için başvuru yapar. Ancak bu hususta doğrudan kesinti yöntemi ile alınan vergi türü istisna tutulur. Bu duruma: Irak anayasasında işverenin, işçilerinden onların gelirlerine ilişkin tahakkuk eden vergi miktarlarının kesilmesi kararı örnek olarak gösterilebilir. İşveren onların maaşlarından kesintiler yaparak ilgili vergi idaresine onlar adına ödeme yapar<sup>185</sup>. Bu gibi mükellefler hak edişleri olan fazlalık tutarını geri alabilmek için vergi idaresine herhangi bir başvuru yapmak durumunda değildirler. Bu işlem, otomatik olarak kendiliğinden gerçekleşir.
4. Vergi mükellefi, fazla ödediği vergi miktarının geri kendisine ödenmesine ilişkin talebini, mali yıl bitiminden itibaren en fazla beş 5 yıl içerisinde sunmalıdır. Bu süre geçtikten sonra mükellefin, fazla ödediği vergi miktarını devletten geri talep etmesi söz konusu değildir.

Genel olarak Irak Devrim Komuta Konseyi Kararı, hak ediş miktarının geri ödenmesine ilişkin vergi idaresinin yapmış olduğu her türlü işleme itiraz etmek amacıyla istinaf komisyonlarına başvuru hakkını mükellefe vermiştir. Vergi mükellefi tarafından bir talep sunulmasına rağmen fazla ödenen vergi miktarının geri ödenmesi hususunda herhangi bir hata yapılması durumunda mükellef bu hususa itiraz hakkını yasa gereğince kullanır.

#### **dd. Muafiyetlerle İlgili Davalar**

Irak Devrim Komuta Konseyi Kararı mükellefin bizzat kendisiyle ilgili bazı muafiyetler sunmaktadır. Bunlar eşi ve çocuklarını da kapsayacak şekilde aile bireylerini de ilgilendirir. Vergi müdürlüğü bu muafiyetlerin ne zaman verileceği ve ne zaman geri alınacağına ilişkin geniş bir değerlendirme yapma yetkisine sahiptir<sup>186</sup>.

Buradan anlaşılmaktadır ki Irak Devrim Komuta Konseyi Kararı, istinaf komisyonları huzurunda mükellefe bu alanda vergi idaresinin yapmış olduğu her türlü işleme itiraz hakkı tanır. Yasa tasarının kendisine tanıdığı muafiyetlerin ve hakların başka bir idare tarafın kendisine verilmemesi durumunda gerekli tüm itiraz haklarını kullanabilir.

---

<sup>185</sup> Yürürlükte olan Gelir Vergisi Yasasınının 17 inci maddesinin 1 inci fıkrasına bakınız.

<sup>186</sup> Yürürlükte olan Irak Gelir Vergisi Yasasınının sekizinci bölümüne bakınız.

## **b. İstinaf Komisyonlarının Ticari Defter Tutma Sistemine Yönelik İhlallere Bakma Yetkisi**

Daha önce de belirtildiği üzere istinaf komisyonunun gerçekleştirdiği asli göreve ve yetkiye ilave olarak Devrim Komuta Konseyi Kararı bu hususta komisyona, vergi mükellefi aleyhine mali otoriteler tarafından açılan davalara bakma yetkisi de vermiştir. Nitekim burada kastedilen ticari defter tutma sistemine yönelik gerçekleştirilen ihlallerdir. Bununla beraber komisyonun yetkisi, en az 500 dinar<sup>187</sup> tutar olarak yasa ile kararlaştırılan muafiyet indirimi yapılmadan önce kararlaştırılan gelirin %10 - %25 arasında bir para cezası uygulamakla sınırlandırılmıştır. Mükellef kararlaştırılan cezayı ödemekten imtina ederse, komisyon bu hususu para cezasının hapis cezasına çevrilmesi amacıyla ilgili mahkemeye (kabahatler mahkemesine) havale eder<sup>188</sup>.

Yukarıda bahsi geçen hususlar istinaf komisyonlarının yetkileridir. Ancak bu komisyonların yetkileri dışında olan meseleler şunlardır:

### **1. Gayrimenkul değerinin ve intifa hakkının belirlenmesine ilişkin keşif komisyonlarının yetkilerine giren hususlar**

Keşif komisyonlarıyla, 1978 yılına ait 85 sayılı gayrimenkul değerinin ve intifa hakkının belirlenme yasasında yazılı olan komisyon kastedilmektedir. Bu komisyon, maliye otoritesi ve vergi mükellefi tarafından sunulan talebe istinaden gayrimenkulün değerini belirler<sup>189</sup>. Burada amaç; vergiye tabi olan gelir miktarını tespit etmektir. Özellikle de vergi mükellefi, gayrimenkulün mülkiyet hakkını taşıdığı veya mülkiyet nakli gereçlerinden herhangi bir vesileyle tasarruf hakkını taşıdığı ya da tasarruf hakkı veya taşıma hakkı kazandığında bu işlem gerçekleştirilir<sup>190</sup>.

İstinaf komisyonları, keşif komisyonlarının yetki alanına giren hususlara bakmakla yetkili değildir. Bu esasa istinaden bu yetkiyi ele alan tüm itirazları ihtisas alanı dışında olduğu için reddeder. Bu konuda üçüncü istinaf komisyonunun vermiş olduğu karar örnek olarak gösterilebilir. Nitekim karara göre: “İstinaf konusu, 1978

<sup>187</sup> Yürürlükte olan Gelir Vergisi Yasasının 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının 3 üncü bendi.

<sup>188</sup> Yürürlükte olan Gelir Vergisi Yasasının 39 uncu maddesinin 2 inci fıkrası.

<sup>189</sup> Yürürlükte olan 1978 yılına ait 85 sayılı Gayrimenkul Değer ve İntifa Hakkı Takdiri Yasasının 1 inci maddesinin ikinci fıkrası.

<sup>190</sup> Yürürlükte olan Gayrimenkul Değer ve İntifa Hakkı Takdiri Yasasının 2 inci maddesinin üçüncü fıkrası



yılına ait 85 numaralı gayrimenkul değeri ve intifa hakkı belirleme yasası uygulamalarıyla ilgili olması nedeniyle istinaf komisyonunun yetkileri dışında olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle istinafin reddine ve ittifakla temyiz edilebilir bir karar çıkartılmıştır.<sup>191</sup>”

Temyiz heyeti ise bu kadarı teyit etmiş ve bu hususta şöyle beyanda bulunmuştur: “18.02.1996 tarih ve 3 L23 sayılı çıkan istinaf komisyonu kararının yasalara uygun ve doğru bir şekilde çıkartıldığı görülmüştür. Çünkü konu, gayrimenkul değeri ve intifa hakkı belirleme komisyonu tarafından tespit edilen değerle ilgili istinaf komisyonunun yetkisi dışındadır.<sup>192</sup>”

## **2. Mahkemenin esas yetkisine giren itirazlar**

Irak Devrim Komuta Konseyi Kararı, gelirler vergisi yasasının 55 inci maddesinde şöyle belirtmektedir: “Mahkemeler, bu yasaya uygun olarak vergi belirleme, uygulama, tahsil etme ve bu hususta herhangi bir işlemle ilgili herhangi bir davaya bakmaz.” Bu yasa metni, mükelleflerin birçok çıkarına ve haklarına zarar vermiştir. Çünkü bu hususta maliye otoritesinin aldığı birçok karar ve işlem, vergi uygulaması ve belirlenmesi konusunda doğrudan ilişkili değildir. Bu nedenle istinaf komisyonları, bu tür itirazlara ve davalara bakmaktan imtina etmektedirler. Aynı zamanda idari ve normal mahkemelerin birçoğu, “bu yasanın hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilen herhangi bir işlem” ifadesini, vergi işleriyle dolaylı olarak ilişkisi bulunsa bile herhangi bir itiraza veya davaya bakmaktan mutlak olarak men edilmiştir şeklinde yorumlamıştır. Bu yüzden mali otorite kararlarının birçoğu denetime tabi tutulmaktadır. Buna örnek vermek gerekirse: Mali otoriteden çıkaran kararlar gereğince, yasal olarak belirlenen tarihlerde mükellefin tahakkuk eden vergiyi ödememesi nedeniyle mali ilaveler ve faizler ilave edilir.

Nitekim bilindiği üzere Irak Devrim Komuta Konseyi Kararı, mükellefin ödemekle yükümlü olduğu verginin ödemesini geciktirmesi durumunda mükellefe ilave mali yük/gecikme cezası uygulamaktadır. Bu durum yasada şöyle belirtilmektedir: “44

---

<sup>191</sup> 18.02.1996 tarih ve 3L23 sayılı Üçüncü İstinaf Komisyonu kararına bakınız (Yayınlanmamış, Vergi Genel Müdürlüğünün İstinaf Komisyonları arşivinden)

<sup>192</sup> 06.04.1999 tarih ve 2 numaralı Temyiz Heyeti Kararı (Yıllık kitapta yayınlanmıştır, age. 1997, s. 95)

numaralı madde gereğince vergi mükellefi, kendisine tebliğ edilme tarihinden itibaren 21 yirmi bir günlük süre içerisinde vergi miktarını ödememesi halinde % 5 oranında ceza uygulanır. Birinci sürenin geçmesinden sonra yirmi bir günlük süre içerisinde bu miktarın ödenmemesi durumunda bu miktar eklenir. Bakan veya bakan yetkilisi, mükellefin Irak dışında olduğu için veya yatalak bir hastalığa yakalandığını ya da mücbir sebepten dolayı ödeyemediğine ikna olursa, bu ilave mali yükümlülükten tamamen ya da cüzi olarak muaf tutabilir.<sup>193</sup>»

Sanayi işleriyle uğraşanlar hariç vergi meblağını ödemeyi geciktiren tüm vergi mükelleflerine nispi bir fiyat üzerinden faiz uygulanır. Nitekim bu husus 1984 yılına ait 308 sayılı kararında<sup>194</sup> şöyle belirtilir: “Ödeme işlemi gerçekleşene kadar 1984 yılına ait 113 Sayılı Gelir Vergisi Yasasına uygun olarak ödeme tahakkuk tarihinden itibaren gelir vergisi tutarı bakiyesine Al Rafidin Bankasında geçerli faiz oranına eş değer bir faiz uygulanır.” Bu faizin vergi mükellefinden yukarıda belirtilen yasal ilaveye ek olarak tahsil edildiği bilinmektedir.

Ayrıca Irak Devrim Komuta Konseyi Kararı, tahakkuk eden vergi tutarının ödenmesinde bir gecikme yaşanması durumunda özel ve kamu sektöründe endüstri alanında faaliyet gösteren şirketlere ve bu alandaki projelere yönelik sabit bir faiz oranı uygulamaktadır. Bu hususu şöyle belirtir: “Gelir vergisinden tahakkuk eden miktar mükellefe tebliğ edildiği tarih itibariyle ödemenin gecikmesi halinde vergi tutarının % 9 oranında faiz uygulanır.<sup>195</sup>»

Genel olarak istinaf komisyonları, mali ilave tutar ödenmesi, sabit faiz ve bunların ödenme yöntemlerine ilişkin alınan kararlara yönelik yapılan tüm itirazlara bakmayı reddeder. Bu hususta birinci istinaf komisyonunun şöyle bir reddinin olduğunu görüyoruz: “Bu tür meselelerde istinaf komisyonunun faizlere ve ilave ödemelere yönelik itirazları değerlendirdiği görülmüştür. Ancak bu husus, komisyonun yetki alanında olmayıp, gelir vergisi yasasının 45 numaralı maddesinin hükümlerine uygun olarak Maliye Bakanı ve onun görevlendirdiği yetkilinin yetki alanına girmektedir.<sup>196</sup>»

---

<sup>193</sup> Yürürlükte olan Gelir Vergisi Yasasının 45 numaralı maddesine bakınız.

<sup>194</sup> 26.03.1984 tarih ve 2986 numaralı Irak Resmi Gazetesine bakınız.

<sup>195</sup> 1988 yılına ait 113 sayılı münhal Devrim Komutanlığı Konseyi kararına bakınız. (15.02.1988 tarih ve 3189 sayılı Irak Resmi Gazetesi)

<sup>196</sup> 28.05.1991 tarih ve (sayısı belirtilmemiş) sayılı Birinci İstinaf Komisyonu kararına bakınız. (Yıllık kitapta yayınlanmıştır, Maliye Bakanlığı, Vergi Genel Müdürlüğü, 1991, s. 136)

- a. Bir idari merci tarafından çıkartılan vergiyle ilgili genel idari kararlar; normal yasa veya anayasa kurallarına aykırılık içermektedir. Buna örnek olarak anayasanın kararlaştırmış olduğu hükümler doğrultusunda aykırı muayyen bir kategoriye yönelik belirli oranlarda vergi uygulanmasını öngören talimatların Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılmasıdır. Yasa olmadan herhangi bir vergi uygulaması, tahsili veya düzenlenmesi yapılamaz<sup>197</sup>. Nitekim bu verginin kendisine uygulandığı kişilerden birinin, istinaf komisyonuna itirazda bulunduğu düşünülebilir ve bu durumda anlaşmazlık taraflarına (vergi mükellefi ve mali otorite) yönelik sınırlı nispi deliller dışında herhangi bir bulguya rastlanamayacağından bu durumun bir yasallığı olmaz. Ayrıca mutlak (kesin) anlamda bir delilin bulunması da söz konusu değildir.
- b. Vergi idaresini veya personeli olan bir kişiden, vergi mükellefini zarara uğratacak bir işlemin kaynaklanması halinde bu durum sivil sorumluluk/yükümlülük (tazminat) gerektirir.

Birinci istinaf komisyonu, mali otorite tarafından irtikâp edilen buna benzer hatalara şu şekilde temas etmiştir: “Nitekim istinaf konusu, istinafa giden kişi tarafından ödenen vergiye uygulanan yasal faizlerin iptal talebini değerlendirmiştir. Nitekim mali otorite tarafından bu hususta bir muafiyet kararının verilmesi yanlıştır. Bu faizler, otoritenin hatası neticesinde ortaya çıkmıştır. Bu komisyonun yetkisi, vergi miktarını belirlemek, iptal etmek, düzenlemek veya mali otorite kararını teyit etmektir. İstinafa giden kişinin talebi, gelir vergisi yasasının 63’üncü maddesine istinaden bu komisyonun yetkileri dışındadır<sup>198</sup>. İki durumda bu kararın dışına çıkılabilir. Bunlar:

1. İstinaf komisyonu, daha önceki başlıklar altında açıkladığımız gibi yasal faizlerin uygulanması veya iptali ile ilgili tüm itirazlara bakma yetkisine sahip değildir.
2. Vergi mükellefi, mali otoriteden kendisinin vergiden muaf tutulduğunu öğrendiği yanlış bir bildiri alması nedeniyle gecikme faizlerini ödediği için büyük bir zarara uğratılmıştır. Yani zarara neden olan taraf mali otoritenin

<sup>197</sup> 16 Temmuz 1970 tarihli Irak Anayasasınının 35 inci maddesine bakınız.

<sup>198</sup> 08.11.2001 tarih ve 1776 sayılı Birinci İstinaf Komisyonu kararına bakınız (Yayınlanmamıştır, Vergi Genel Müdürlüğü İstinaf Komisyonları arşivinden alınmıştır.)

yanlış karardır. Bu ise doğal olarak medeni bir yükümlülük (tazminat hakkı) getirir. Ancak mükellef, komisyonun yetkisi dışında olduğu için oradan bunu talep edemez.

Genel olarak bu gibi işlemler ve kararlar, mahkemelerin bununla ilgili davalara bakma yetkilerinin olmadığı meselelerdir. Ancak Devrim Komuta Konseyi Kararı, bundan rücu etmiş, yukarıda bahsini ettiğimi engeli iptal etmiştir. Şöyle der: “Yasanın elli beşinci maddesi iptal edilmiştir.<sup>199</sup>”

Bu esasa dayalı olarak mahkemelerin, istinaf komisyonlarının yetki alanına girmeyen ve mali otoritelerden sadır olan tüm kararları denetlemesi – bize göre – artık karmaşık bir hal almıştır. Bir diğer deyişle istinaf komisyonlarının yetkileri, verginin belirlenmesi, uygulanması ve tahsil edilmesine ilişkin itirazlarla ilgili her türlü meseleye bakmasında sınırlı ve kayıtlı hale gelmiştir. Bunun yanı sıra vergi uygulaması, değerlendirilmesi ve özellikle de iptal kusurlarından birine benzemesi durumunda tüm bu hususlar, yetki kusuru, yer kusuru, sebep, amaç ve şekil kusuru sayılır. Tüm bunlara ilave olarak vergi kararının çıkması ile iptal edilmesi arasında geçen dönem içerisinde mükellefin uğradığı zararın tazmin edilmesi için açılan tazminat davalarına bakmakla da yetkilidir. Ancak bu tür bir davanın, iptal davasının peşine açılması gerekmektedir. Ayrıca genel mahkemeler de mali otorite tarafından işlenen hata nedeniyle açılan tazminat davalarına asli sıfatla bakabilir<sup>200</sup>.

---

<sup>199</sup> 2003 tarih ve 10 sayılı yasa gereğince gerçekleştirilir. (03.03.2003 tarih ve 3972 sayılı Irak Resmi Gazetesi)

<sup>200</sup> Bu hususta, yürürlükte olan devlet şurası meclis kanununun 8 inci maddesinin ikinci fıkrasının “ç” bendinin metninden yararlanılmıştır. Nitekim bahsi geçen metin şöyledir: “Mağdur kişi, bu kanunun ikinci maddesinin “ç” fıkrasında belirtilen otuz günlük sürenin bitmesinden itibaren 60 altmış günlük süre içerisinde mahkemeye (idari yargı mahkemesine) itirazını sunmalıdır. Aksi takdirde itiraz hakkını kaybeder ve yasalara aykırı davranmak veya yasaları aşmak neticesinde ortaya çıkan zararları tazmin etmekteki haklarını talep etmek üzere normal mahkemelere müracaatı engellenir.) Bu maddenin şerhine bak: İsam el-Berzenci, Devlet Şura Meclisi ve İdari Yargının Doğuşu, Hukuki Bilimler Dergisi, 1 inci ve 2 inci sayılar, 1999, sayfa 177-178... Burada şu uyarıyı da yapmak gerekir: Fransız devlet konseyi, vergi yargıcı sıfatıyla değil de normal sıfatıyla vergi uygulanması ve takdir edilmesi ile doğrudan ilgisi olmayan kamu ve ferdi idari kararların iptaline ilişkin tüm itirazlara bakmaktadır. Nitekim bu hususta konu gerek doğrudan vergilerle gerekse de dolaylı vergilerle ilişkili olsun idari sözleşmeler çerçevesinde devlet konseyinin benimsemiş olduğu birbirinden ayrı işler teorisi uygulanmaktadır. Ayrıca bu sıfatıyla (normal sıfatıyla) irtikâp edilen ve sivil sorumluluk – tazminat – gerektiren hatalar nedeniyle vergi idaresi aleyhinde vergi mükellefleri tarafından açılan tüm davalara bakar. (Bakınız: Hüseyin Hilaf, age. S. 340 – 342).

Mısır’daki idari mahkemeler de yukarıda açıklandığı üzere Fransız devlet konseyinin üstlendiği rolün aynısını üstlenir. Türü ve doğası ne olursa olsun vergi meseleleriyle ilgili her türlü davalara bakar. Ayrıca bağıllık sıfatıyla tazminat davalarına da bakar. Bunlara ilave olarak normal mahkemeler de vergi yargıcı sıfatıyla değil de normal sıfatıyla kendisine gelen tüm tazminat davalarına bakar. (Bu

### C. İstinaf Komisyonu Tarafından Davanın Görülmesi

Irak yasası, İstinaf Komisyonuna itirazını sunacak kişiye yazılı bir şekilde başvuru yapabilme hakkı sunmaktadır. Bunu yasadaki şu açıklama ile rahat bir şekilde görebiliriz;

“Mali yükümlülük itirazında bulunacak bir kimse gelir veya vergi miktarını İstinaf Komisyonunca belirlenen kararlar doğrultusunda istinaf komisyonuna veya genel vergi idaresine itiraz dilekçesi ile başvuruda bulunabileceği hakkı tanımaktadır.<sup>201</sup>”

Buradan da anlaşılacağı üzere itiraz başvurularının hukuksal olarak geçerli olabilmesi için itiraz sözlü olarak yapılamaz. Çünkü sözlü olarak yapılan başvurularda mekân sıkıntısı ve o mekânın mahkemeye ispatlanması ya da itiraz tarihi gibi hususlarda sözlü başvuruda sıkıntılar olacaktır.

Yasada, itiraz dilekçesinin muhteviyatı hakkında bir bilgi olmadığı görülmektedir. Ancak bize göre bu tarz bir dilekçede kısaca, vergi mükellefi sahibinin gelirinin miktarı ve itiraz etmesine sebebiyet veren mevcut vergi miktarı ve mükellefin talepte bulunduğu vergi miktarını iddia ettiği kanıtlarla birlikte ek deliller sunarak mükellefin veya mükellef vekilinin imzasıyla birlikte dilekçeye eklemelidir.

Genellikle Özel İstinaf Komisyonu Sekreterliği'ne doğrudan itiraz başvurusu yapmak ve problemin çözülmesini başvuru yapılan idareye bırakmak yeterli değildir. Bunlara ek olarak mükellefin, en fazla yedi gün içerisinde başvuru tarihini de istinafa bildirmesi gerekmektedir. İki tarafın da bizzat ya da vekâlet verilmişse eğer vekâlet belgeleriyle birlikte belirlenen günde ve belirlenen saatte mahkeme erkânı huzurunda olmaları gerekmektedir. İlâveten iki tarafın da yine yazılı bir açıklama ile beyanda bulunmaları yeterli olabilmektedir<sup>202</sup>.

Medeni Usul Kanunu'nda oluşturulan kararlar, Vergi Kanununun genel işleyişiyle tutarlı olması şartıyla Gelir Vergisi Kanunu metninde belirtilmeyen diğer şartlar için de geçerlidir. Bilinen bu gerçeklikle beraber duruşma, aleni bir şekilde yapılır<sup>203</sup>. Aynı şekilde kararın hızlı bir şekilde uygulamaya konulmasında hiçbir engel yoktur.

---

hususta bakınız: Hüseyin Hilaf, age. S. 356-358, ayrıca bakınız: Abdülhamit El-Şavâribî, age. S. 705 – 706)

<sup>201</sup> Bkz. Gelir Vergileri Kanunu 1. ve 35. Maddeleri.

<sup>202</sup> Bkz. Gelir Vergileri Kanunu 36. Maddeleri.

<sup>203</sup> Bu durum I. İstinaf Komisyonunun 05.10.2001 tarihli 154 numaralı kararı ile sabittir. Bu karar “Maliye Yönetimi tarafından resmi olarak savunmanın aleni bir şekilde yapılması şeklinde

Özellikle de mükellef, ticarî ve meslekî sırlarının ifşa edilmeksizin korunmasını da talep edebilir<sup>204</sup>.

Duruşmadan sonraki savunma mekanizmasına gelince o, mükellefin davasındaki resmi koşulları sağladığı sürece ilgili komisyonun kararını temsil eder ve itirazın belirlenen şartlar doğrultusunda ilgili makamlara sunulmasını veya hak edilen vergi düzenlemesinin talebini isteyebilir. Daha sonrasında ise ilgili komisyon davanın görülmesi için mahkeme sürecini başlatır. Burada mükellefin talepleri, delilleri ve iddiasını ispatlamada sunduğu kanıtları ve daha sonra da kendisine cevaben sunulan mali yükümlülük listeleri istenir. Bu çerçevede bazı hukukçuların, dava sahibi mükellefin, iddiasını ispatlamada tüm bu deliller haricinde yeni kanıtlar ortaya koyması için idari istinaf aşamasına bu yeni kanıtlarını sunma hakkı tanınmasının ne kadar sağlıklı bir karar olduğunu görmekteyiz<sup>205</sup>. Çünkü kanunda bunları engellemek veya bu durumun tam aksine dair herhangi bir anayasal metin bulunmamaktadır.

Bu durum, savunma kanunları kararları ile neredeyse tam bir uyum içerisindedir. Burada yasaya aykırı bir durum söz konusu değildir<sup>206</sup>. Bu yeni deliller hakkında eğer talep edilen kanıtlar kabul edilmediği sabit olursa mükellefin, mali makamlara bu delilleri ile yeniden bir itiraz başvurusunda bulunma hakkı olamamaktadır<sup>207</sup>.

Açık bir şekilde söylenebilir ki itiraz başvurusu esnasında itirazda bulunan kişinin aleyhinde komisyonun nihai kararını açıklamasından önce vergi anlaşmazlığının durdurulması veya sonlandırılmasına sebebiyet verebilecek olağanüstü bir durumun ortaya çıkmasından önce şunların bilinmesi gerekmektedir:

---

belirlenmiştir.” Madde yayınlanmamıştır ve karar Genel Vergiler Heyeti önderliğinde İstinaf Komisyonunca belirlenmiştir.

<sup>204</sup> Gelir Vergileri Kanunu mükellefin böyle bir hakkının olduğunu savunur ve bunu ilgili kanunun 54. Maddesinde belirtmiştir. Kanuna göre: “tüm belgeler, beyanatlar, raporlar, bunların kopyaları ve mükellefe ait olan tüm yazılı bilgilerin gizliliği sağlanır, bunların ifşa edilmesi durumunda da ilgili kişiler hukukî açıdan sorumlu tutulur.

<sup>205</sup> ACİNE Salih Yusuf, s. 594.

<sup>206</sup> Bkz. Medeni Usul Kanununun 2. ve 192. Maddeleri. “İstinaf Komisyonuna iddiaların güçlendirilmesi ve desteklenmesi için yeni deliller sunulabilir.”

<sup>207</sup> Bkz. Medeni Usul Kanununun 1. ve 192. Maddeleri. “İstinaf Komisyonu kanuna aykırılık durumları olduğu takdirde mükellefin davayı diğer bir İstinaf Komisyonu’na taşıması imkânsızdır.

1. Mükellef ile Maliye Yönetimi arasındaki anlaşmazlığın her iki tarafça durdurulması<sup>208</sup>.
2. Kanunî hükümlerle bu anlaşmazlıkların durdurulması ve yeni bir anlaşmazlığın ortaya çıkmasına mani olmak veya anlaşmazlığa konu olan kişinin anlaşmazlığını ortadan kaldırmak<sup>209</sup>.
3. Taraflardan birinin veya her ikisinin bizzat veya iki tarafın da yazılı beyanatlarını vekâlet verdikleri kişilerin savunmaya belirlenen zamanda ve belirlenen günde mahkeme erkânı huzurunda bulunmaması durumu İstinaf Komisyonunun kabul etmediği bir durumdur.  
“...denetim ve müzakerelerde itiraz sahibinin mahkeme huzurunda bulunmaması veya geç kalması 14.03.2001 tarihli karar neticesinde müracaat ettiği davasını terk ettiği ve itirazda bulunan kişinin veya vekilinin kanunda belirtilen sürede mahkeme huzurunda bulunmaması durumunda İtiraz Kanunları'nın 45. Maddesi gereğince itirazda bulunan kişinin davasından vazgeçtiği anlamına geldiğini ifade etmektedir.”<sup>210</sup>
4. İtiraz dilekçeleri mükellefin Mali Yönetim tarafından bildirilen zamanda mahkemede hazır bulunmaması şartıyla iptal edilir. Bu karar İkinci İstinaf Komisyonu'nun şu maddesi ile alakalıdır: “İstinaf Komisyonu tarafından belirlenen günde ve tarafların savunmasında bulunmaması, itirazda bulunan kişinin 28.01.2001 tarihli madde gereğince mahkeme huzurunda bulunması... Medeni Usul Kanunu'nun (1/88) maddesi gereğince itiraz dilekçelerinin komisyon tarafından iptalini gerektirir...”<sup>211</sup>

Olağanüstü durumların aksine komisyon davanın sürdürülmesini ve birkaç uzman kişinin de fikir beyanında bulunmasını, kovuşturmanın şartlarını dikkate alabilir. Ancak bu uzman kişilerin görevlerinde ihtisas sahibi kişiler olması gerekmektedir. Bu durum İstinaf Heyeti'nin şu beyanı ile sabittir: “...Vergi kararlarında alanında uzman

---

<sup>208</sup> Medeni Usul Kanununun 1. ve 82. Maddelerinde bu durum ele alınmıştır. “Mahkemece belirlenen tarih üzerinden üç aydan daha uzun bir süre geçmiş ise anlaşmazlığın çözülmesi için açılan davanın devam ettirilmesi uygun değildir.”

<sup>209</sup> Medeni Usul Kanununun 84. Maddesine müracaat ediniz. “İtirazda bulunan mahkeme huzurunda bulunması, Medeni Usul Kanunu'nun (1/88) maddesi gereğince itiraz dilekçelerinin komisyon tarafından iptalini gerektirir.”

<sup>210</sup> Bu durum II. İstinaf Komisyonunun 21.05.2001 tarihli 224 numaralı kararı ile sabittir. Madde yayınlanmamıştır ve karar Genel Vergiler Heyeti önderliğinde İstinaf Komisyonunca belirlenmiştir.

<sup>211</sup> Bu durum II. İstinaf Komisyonunun 11.02.2001 tarihli 311 numaralı kararı ile sabittir. Madde yayınlanmamıştır ve karar Genel Vergiler Heyeti önderliğinde İstinaf Komisyonunca belirlenmiştir.

bir kişinin bulunmaması durumunda uzman avukat raporlarının ayrıcalıklı kararları dikkate alınır.<sup>212</sup>”

Komisyon aynı şekilde vergiyle yükümlü olan kişi için mahalli bir araştırma yapılma imkânı da vermektedir. Bu İstinaf Heyeti Kararı'nın şu beyanatı ile sabittir: “... Komisyon, durum incelemesinde mükellefin gelirlerini bir neticeye bağlayarak bizzat komisyonca ispatlanmasını sağlamalıdır...<sup>213</sup>”

Komisyonun bu kararları aşağıdaki şekilde belirtilmektedir<sup>214</sup>:

1. Mükellefin itirazının reddi ve Mali Yönetim'in kararının kabulü.
2. Açık bir şekilde belirtmek üzere vergi indirimi kararının alınması.
3. Mali Yönetim kararının tamamen ortadan kaldırılması.
4. Mali Yönetim kararlarının arttırılması.

Kayda değer bir bilgi olarak şunu söylemekte fayda vardır. Kasıtsız olarak mükellef aleyhine maddi veya manevi bir karar verilmiş olsa ve bu kararda da mahkemenin hataları olsa bile komisyonun verdiği bu kararların tekrar dönüşü yoktur, karar mükellef aleyhine bile olsa geçerli sayılmaktadır<sup>215</sup>.

Karar komisyon tarafından çıkarıldıktan sonra mükellef tarafından ödenmesi gereken miktar belirlenir ve yürürlüğe konulur. Ödeme şartları mükellefin geliri üzerinden belirlenir ve mükellefe indirim kararı verilmişse eğer fazladan verdiği vergiler kendisine ya parça parça ya da tam olarak yeniden ödenir. Tüm bu işlemlerden sonra alınan karar doğrultusunda mükellef için belirlenen yeni vergi miktarı mükellefin vergi sicil tutanağına yazılır<sup>216</sup>.

#### **D. İstinaf Komisyonun Aldığı Karara İtiraz**

Irak yasaları İstinaf Komisyonu tarafından çıkarılan kararlara itiraz edebilmek için şahıslara bir yol daha göstermektedir o da “Temyiz” yoludur. Temyiz Heyeti,

<sup>212</sup> Bu durum II. İstinaf Komisyonunun 18.05.1999 tarihli 18 numaralı kararı ile sabittir. Madde yayınlanmıştır ve karar Genel Vergiler Heyeti önderliğinde İstinaf Komisyonunca belirlenmiştir. s. 43-44.

<sup>213</sup> Bu durum II. İstinaf Komisyonunun 1998 tarihli 12 numaralı kararı ile sabittir. Madde yayınlanmamıştır ve karar Genel Vergiler Heyeti önderliğinde İstinaf Komisyonunca belirlenmiştir.

<sup>214</sup> Bkz. Genel Vergiler Kanununun 6. Maddesi.

<sup>215</sup> Bu karar Irak Temyiz Mahkemesi tarafından alınmıştır. Vergi Gelirleri anlaşmazlıkları için geçerlidir. İlgili makâmın 16.07.2005 tarihli 42 numaralı maddesinde mevcuttur.

<sup>216</sup> Bu karar Irak Temyiz Mahkemesi tarafından alınmıştır. Vergi Gelirleri anlaşmazlıkları için geçerlidir. İlgili makâmın 16.07.2005 tarihli 42 numaralı maddesinde mevcuttur, s. 548.



Temyiz Mahkemeleri'nin bir organıdır ve Maliye Bakanlığı'na bağlı iki genel müdürü vardır. Üyelerden birisi Irak Sanayi Birliği'nden diğeri ise Irak Ticaret Odası Birliği'nden müteşekkil toplamda iki üyeden oluşur<sup>217</sup>.

Bizler burada itiraz edilirken yapılması gereken şartları ve Temyiz Heyeti'nin yürütmeyi nasıl sağladığı hakkında açıklamalarda bulunacağız ve bunları iki konu şeklinde ele alacağız.

### **1. Temyiz Heyeti'ne Sunulacak İtirazın Şartları**

Temyiz Heyeti tarafından anlaşmazlığın giderilmesi için sunulacak itirazların şartları şu şekildedir:

1. İtirazın, İstinaf Komisyonu tarafından çıkarılan bir karara yapılıyor olması ve bu karar Maliye Yönetimi tarafından konulmuş ve mükellefin itirazda bulunduğu bir karar olmaması gerekmektedir. Çünkü Mali Yönetim tarafından alınan karara temyiz müdahalede bulunmaz.
2. Anlaşmazlık neticesinde ödemekle mükellef olunan vergi miktarı 10.000 dinar üzerinde bir miktar olmalıdır. Çünkü bu miktar İstinaf Komisyonu kararlarında açık bir şekilde ifade edilmiştir. Bu durumda sorumlu olunan miktar 10.000 dinarı geçmemesi gerekmektedir. Ancak bu miktar üzerinde bir maddi yükümlülük olması şartı ile Temyiz Heyeti'ne itirazda bulunulabilir. (GV Kanunu, md.1,2-40)
3. Temyize itirazı götürebilmek için İstinaf Komisyonun verdiği kararın tebliğ tarihi üzerinden 15 gün geçmemiş olması gerekmektedir<sup>218</sup>. Bu süre daha öncesinde de açıkladığımız gibi Medeni Usul Kanunu maddesince sabittir.
4. Mükellefin, İstinaf Komisyonuna itirazda bulunmasını gerektiren vergi miktarının %1'lik kısmını -ki bu en fazla 1000 dinarı geçmemeli- Kamu Vergi İdaresi Fonu'na nakit olarak yatırması gerekmektedir. (GV Kanunu, md. 2, 40)
5. Yapılan itiraz, Maliye Yönetimine sunulması zorunlu olan ticaret defteri sistemine muhalif bir borçlandırmaya mensup olmamalı. Çünkü bu tür meselelerde İstinaf Komisyonu'nun kararları kesindir ve böylesi bir durumda

<sup>217</sup> Bkz. Gelir Vergileri Kanunu 2. ve 40. Maddeleri

<sup>218</sup> Bkz. Gelir Vergileri Kanunu 2. ve 40. Maddeleri.

mesele Temyiz Heyeti'ne götürülemez ancak Temyiz Heyeti'nin anlaşmazlığa itibar edebilmesi için yapılan itirazın ticaret defteri sistemine uygun bir pozisyonda olması gerekmektedir. (GV Kanunu, md. 4, 40)

Bu şartlar sağlandığı takdirde itiraz başvurusunda bulunabiliriz. Bu yasal gerekliliklerin olması mükellefin İstinaf Komisyonu tarafından kendisine ödemekle yükümlü tuttuğu miktara itiraz edebilmesinin yolunu açmaktadır. Çünkü bu şartlar taşınmadığı sürece mükellef ve Maliye Yönetimi arasındaki basit düzeyde sayılabilecek anlaşmazlıklar vergi kanunları esasınca mahkemesiz de çözüme kavuşabilir. Daha sonrasında ise vergi adaleti ilkesinin yerine getirilmesini ve Maliye Yönetimi tarafından belirlenen kararın sağlamaştırılmasından emin olmak için beklemek gerekmektedir.

## **2. Temyiz Heyeti Tarafından Başvurunun Görülmesi**

Temyiz Heyetine başvuruda itirazın yazılı olarak sunulması gibi bir zorunluluk yoktur ama genellikle bu tür işler yazılı olarak yapılır ve heyete gönderilmek üzere bir temyiz dilekçesi yazılır.

Başvuruda ilk iş olarak itirazda bulunmak için resmi şartların tamamını sağlamak gerekmektedir. Örneğin kanunî olarak belirlenen süre içerisinde olması ve prim ücretinin ödenmesi gibi. Daha sonrasında davaya girilebilir yani başvuru yapılabilir.

Unutulmamalıdır ki Temyiz Heyeti'nin önünde görülmesi gereken birçok dava mevcuttur. Husumet davaları ki bu davalar şahsi husumet davaları gibi olabilir ya da daha başka mükellef ve vekil arasındaki bir dava olabilir veya Maliye Yönetimi ile alakalı bir kısım farklı davalar olabilir. Bunlara ek olarak farklı yerlerde görülen ve anlaşmazlıklar neticesinde temyize giden daha birçok benzeri bir dava olabilir. Aynı şekilde önceki herhangi bir dönemde çıkarılmış olan bir karara itiraz için başvuruların olduğu davalar, bir komisyon tarafından verilen herhangi bir kararın diğer komisyona üstün gelmesi sonucunda açılan çeşitli davalar da olabilir<sup>219</sup>. Daha başka ödeme kanunlarına muhalif hareket eden kişilerin davaları olabilir ki bunlar ister mükellefin gelirleriyle alakalı olan davalar olsun isterse de vergi yaptırımlarıyla alakalı davalar olsun. Tüm bu davalar eş zamanlı olarak temyiz tarafından görülür ve herhangi bir duraksama söz konusu değildir. Bu süreç yetkili İstinaf Komisyonu'ndan uzman kişilerin çağırılması ve mükellefin gelirini ilmî olarak da Temyiz Komisyonuna rapor

---

<sup>219</sup> HÜSEYİN Ahmet Halef, s. 95-96.

etmesini ve en anlaşılır, net bir şekilde bir karara bağlanmasına kadar devam etmektedir<sup>220</sup>.

Temyize gönderilen idare aşamasındaki bir davada olağanüstü bir durum vaki olursa eğer anlaşmazlığın olduğu taraflar arasındaki çekişmeden dolayı duruşmanın durdurulması veya kesintiye uğratılması söz konusu değildir. Duruşmanın işleyişi genel kural çerçevesinde devam eder ve bu durumda iş yönetmelik incelemesinin esaslarına göre ayarlanır. Ancak İstinaf Komisyonu adil bir karar verebilmesi için temyiz kararlarını Maliye Yönetimi tarafından isteyebilir. Bu kararı Temyiz Heyeti de şu beyanatı ile doğrulamaktadır:

“... İş Bölümü ve Mesleki Ticaret maddesinin 07.02.2001 tarihli kanun maddesi gereğince temyiz kararının yok sayılması ve adil bir karara varılması için İstinaf Komisyonu’ndan gerekli belgelerin istenilmesi ve zikredilen iş bölümlerinden temyiz listelerinin talep edilmesi...” buradan da anlaşılacağı üzere heyet, İstinaf Komisyonu tarafından temyize giden kişiye verilen kararı resmi olarak reddedebilir<sup>221</sup>.

Aynı şekilde iki taraf arasında ittifakın sağlanması durumunda da temyiz listesi, heyet tarafından talep edebilir. Bunun gerekçesi de Temyiz Heyeti’nin şu beyanatı ile sabittir: “... İki taraf arasında ittifak sağlanması durumunda temyiz listesi talep edilerek kararın itirazı resmen bozulabilir.”<sup>222</sup>,

Son olarak şuna dikkat çekmek gerekir ki o da kendisine itiraz için başvuru Temyiz Heyeti şu üç durumun gerçekleşmemesi halinde nihai kararını verip bunu yayımlayabilir<sup>223</sup>:

1. İstinaf kararının geçersizliği.
2. Temyizin reddi ve kararın yasaya uygun bir karar olduğunun kabulü.
3. İstinaf kararının zikredilen heyet tarafından askıya alınması ve düzenlenmesi.

Burada Temyiz Heyeti’nin kararı hakkında doğru bir yolla temyiz kararının itirazı veya Medeni Usul Kanunu’ndaki genel usul kurallarına istinaden tekrar mahkemeye iadesi gibi bir sorun çıkmaktadır<sup>224</sup>.

---

<sup>220</sup> Temyiz Heyeti’nin 11.08.2001 tarihli 65 numaralı maddesi ( Madde yayınlanmamıştır).

<sup>221</sup> Temyiz Heyeti’nin 28.02.2001 tarihli 342 numaralı maddesi ( Madde yayınlanmamıştır).

<sup>222</sup> Temyiz Heyeti’nin 28.02.2001 tarihli 79 numaralı maddesi (Madde yayınlanmamıştır).

<sup>223</sup> Bkz. Gelir Vergileri Kanunu 3. ve 40. maddeleri

<sup>224</sup>Bu maddeler: Medeni Usul Kanunu (196-202) maddeleri.

Temyiz Heyeti böylelikle birçok hükme karşı bir cevap vermiş olur. Özellikle de temyiz kararlarının düzenlenmesiyle alakalı olanlara karşı. Çünkü buna benzer itirazlar ve bunun dışındaki diğer itirazlar heyetçe kabul edilir ve gelir vergileri kanununca belirlenen şekliyle bu ve benzeri düzeltmeler yine temyiz tarafından geçerli ve kesin sonuç olarak kabul edilmektedir. Yasa bu noktada itiraz edecek kişi için yine de bir açık kapı bırakmıştır<sup>225</sup>.

---

<sup>225</sup>Temyiz Heyeti'nin 02.03.1998 tarihli 84 numaralı maddesi. Yıllık Kitap 1998-2001.s. 12.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE ve IRAK'TA HUKUKLARINDAKİ VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde Türk hukuk sistemi ve Irak hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi konusu karşılaştırılacaktır. Her iki hukuk sisteminde de benzer ve farklı konular ele alınacaktır.

#### I. Vergi Uyuşmazlığının Tanımlanması Açısından

Türk hukuk sisteminde vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile mükellef, vergi sorumlusu, iştirakçi ya da ceza muhatabı gibi taraflar arasında vergilendirme ilişkisinden dolayı meydana gelen ve barışçıl yollarla çözümlenemeyen anlaşmazlıklar olarak tanımlanmıştır<sup>226</sup>.

Irak hukuk sisteminde vergi uyuşmazlığı ise, genel anlamda vergi anlaşmazlığıyla vergi müdürlüğünün vergi tahakkukuna sebep olan yapmış olduğu bir takım işlemler ve icraatlar nedeniyle vergi müdürlüğünden kaynaklanan haksızlığı gidermek amacıyla vergi işlerine bakan mahkemeye açılan davalar ve bu konudaki müracaatlar kastedilmektedir. Bir diğer deyişle vergi müdürlüğünün faaliyetlerinden kaynaklanan ve yargı boyutuna taşınan anlaşmazlıklar, vergi yasalarının bireysel uygulaması ve bireyler hakkında vergi yasasıyla ilgili tasarı ve tüzüklerin uygulanması sırasında meydana gelmektedir<sup>227</sup>.

Türk hukuk sisteminde de Irak hukuk sisteminde vergi uyuşmazlığı benzer ifade edelerle tanımlanmıştır. Her iki tanım da vergi uyuşmazlığını, mükellef ile vergi dairesi arasında ortaya çıkan sorunun çözümlenmesi olarak ifade edilmiştir.

Türk hukuk sisteminde vergi uyuşmazlığı ifadesi kullanılırken, Irak hukuk sisteminde vergi anlaşmazlığı ifadesi kullanılmaktadır. Ancak, anlam olarak her iki kelime de aynıdır.

---

<sup>226</sup> AKSOY Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, İstanbul, 1990, s. 22.

<sup>227</sup> EL- MÜŞİR Mustafa Yahya, s. 23.

Vergi uyuşmazlıklarının kapsamı bakımından; Irak hukuk sisteminde, vergi anlaşmazlığı, vergi miktarının belirlenmesi ya da vergi uygulamasının yasallaştırılması veya tahsil edilmesi aşamalarında meydana gelebilir.

Türk hukuk sisteminde vergi uyuşmazlığı ise, Vergi uyuşmazlığının kaynağı vergi yükümlüsünden doğan uyuşmazlıklar ve vergi idaresinden doğan uyuşmazlıklardan kaynaklanmaktadır.

## **II. Vergi Uyuşmazlığının Özellikleri Bakımından**

Türk hukuk sisteminde, vergi uyuşmazlıkları; taraflardan hiyerarşik olarak üst konumda devlet, alt konumda olan ise vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusudur. Uyuşmazlık konusu, vergi v.b. mali yükümlülüklerdir. Uyuşmazlığın sebebini, hukuk kurallarına aykırı davranılması oluşturmaktadır. Uyuşmazlık, taraflar arasındaki görüş farklılıklarıdır.

Irak hukuk sisteminde; vergilendirme sürecinde taraflar arasındaki ilişki de vergi memuru vergi mükellefinin düşmanı olmadığı gibi ortağı da değildir.

Her iki hukuk sisteminde de vergi uyuşmazlıklarının bir tarafı mükellef diğer tarafı alacaklı vergi dairesidir. Ancak Türk hukuk sisteminde vergi dairesi ifadesi geçerken, Irak hukuk sisteminde vergi dairesi müdürü olarak ifade edilmektedir.

## **III. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi Bakımından**

Türk hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde iki yol bulunmaktadır. Birinci vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözümlemesi yani idari aşamada çözümlemesi, diğer yol ise vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlemesidir. Vergi uyuşmazlıklarının idari yani barışçıl çözüm yolları ile çözüme kavuşturulmasında başvurulacak çözüm yolları çeşitlilik göstermektedir. Bu çözüm yolları; uzlaşma, cezalarda indirim, vergi hataları ve hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslahtır. Yargı aşamasında çözümlemesinde ise vergi uyuşmazlıklarının yargı organları aracılığıyla çözüme kavuşturulmasıdır.

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözümlemesi açısından görevli olan yargı organları vergi mahkenmesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay’dır. Mükellef, vergi uyuşmazlığının çözümünü ister barışçıl yollarla isterse de yargı yoluna başvurarak çözüme kavuşturmaktadır.

Irak hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde; vergi anlaşmazlığı davalarına bakmakla yetkili merciler, doğrudan vergi anlaşmazlıklarına bakmakla yetkili merciler, gelir vergisi anlaşmazlığına bakmakla yükümlü merciler, gayrimenkul anlaşmazlıklarına bakmakla yetkili merciler, dolaylı vergi anlaşmazlıklarına bakmakla yetkili merciler (gümrük vergileri) olmak üzere verginin türüne göre farklı farklı mercilerde çözüme kavuşturulmaktadır. İstinaf komisyonu ve temyiz heyeti de vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi bakımından yetkili olan merciler arasında yer almaktadır.

#### **IV. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi Bakımından**

Irak yasası, İstinaf Komisyonuna itirazını sunacak kişiye yazılı bir şekilde başvuru yapabilme hakkı sunmaktadır. İstinaf Komisyonlarında dava açma şartları; idari mercideki vücûbî mağduriyet, yasal olarak belirlenen sürede itirazın sunulması, anlaşmazlık konusu verginin ödenmesi, dava açmakta çıkar sağlamadır.

Irak yasaları İstinaf Komisyonu tarafından çıkarılan kararlara itiraz edebilmek için şahıslara bir yol daha göstermektedir. Göstermiş olduğu yol “Temyiz” yoludur. Temyiz Heyeti'nin kararı hakkında doğru bir yolla temyiz kararının itirazı veya Medeni Usul Kanunu'ndaki genel usul kurallarına istinaden tekrar mahkemeye iadesi gibi bir yol izlenmektedir.

İstinaf Komisyonu'na vergi uyuşmazlıkların çözümü noktasında geniş yetkiler verilmiştir. Vergi idaresi kararlarının uygulanması durdurulamaz, almış olduğu kararlar topyekûn olarak ilga edilemez. Aksine gerekli görüldüğünde bu kararlar kanunî açıdan desteklenir veya düzenlenmeye gidilir. Aynı şekilde yasa vergi probleminin halledilmesinde gerekli gördüğü durumda davanın seyrini hızlandırabilir. En kısa sürede davayı sonuçlandırabilir. Bu süre İstinaf Komisyonu için 21 gün, Temyiz Komisyonu için de 25 gün olarak belirlenmiştir. Komisyonlar bu süre zarfında ilgili itirazları bir sonuca bağlaması gerekmektedir.

Irak hukuk sisteminde; Devrim Komuta Konseyi Kararı, vergi mükellefinin istinaf komisyonlarına müracaat etmesi için belirli bir süre tayin etmiştir. Bu süre, itirazının reddedilmesine ilişkin mali merciin kararının kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 21 gün, temyiz itirazı için ise İstinaf Komisyonunun verdiği kararın tebliğ tarihi üzerinden 15 gün geçmemiş olması gerekmektedir.

Irak hukuk sisteminde, itiraz dilekçesinin muhteviyatı hakkında bir bilgi olmadığı görülmektedir. Ancak bize göre bu tarz bir dilekçeye; vergi mükellefi sahibinin gelirinin miktarı, itiraz etmesine sebebiyet veren mevcut vergi miktarı ve mükellefin talepte bulunduğu vergi miktarını iddia ettiği kanıtlarla birlikte ek delilleri mükellefin veya mükellef vekilinin imzasıyla birlikte eklemelidir.

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarına bakan yargı mercileri, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay’dır.

Vergi mahkemesi ilk derece mahkemedir. Vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili olarak ilk olarak vergi mahkemesine başvurulur. Eğer vergi mahkemesinin verdiği karara razı olunmazsa, bir üst mahkeme olan ara mahkeme olarak bilinen bölge idare mahkemesine gidilir. Eğer bu defa da bölge idare idare mahkemesinin verdiği karara razı olunmazsa, üst mahkeme ve temyiz olarak bilinen Danıştay’a gidilebilmektedir. Danıştay temyiz mercii'dir. Ancak bazı durumlarda ilk mahkeme olarak da görev yapmaktadır. Yargı mercii, vergi mahkemeleri yada ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’ın görevlendirildiği davalarda ise Danıştay’dır. İlk derece mahkemelerin verdiği kararlara karşı yapılacak başvurular itiraz yoluyla bölge idare mahkemesinde ya da temyiz istemiyle Danıştay’da çözüme kavuşturulmaktadır. Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak görevli olduğu davalar için ise temyiz mercii Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’dur

Türk hukuk sisteminde dava açma süreleri, vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gündür. Danıştay’da ise, ilk derece mahkemesi olarak iptal davası açılması 60 gün, temyiz mahkemesi olarak dava açılması ise 30 gündür.

Türk hukuk sisteminde de Irak hukuk sisteminde de vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi aşamasından en son merci olarak temyiz mercii yer almaktadır. Ancak, Türk hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak yargı mercilerinin verdiği kararlar kesin hükmündedir ve diğer hukuk dalları ile herhangi bir ilişki bulunmamaktadır. Ancak, Irak hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıkları ile ilgili yargı organlarının verdiği kararlarda bazı durumlarda medeni usul hukuku ile çelişen durumlar bulunmaktadır. Ayrıca, Gelir Vergisi kanunları (buraya diğer vergi kanunları da girer) ve davanın görülmesi ve hızlandırılması için bazı özel kanunlarda dâhil edilebilir.



Türk hukuk sisteminde de Irak hukuk sisteminde de vergi yargısı organlarına başvuru yani dava açma yazılı olarak yapılmaktadır. Ancak Irak hukuk sisteminde, Temyiz Heyetine başvuruda itirazın yazılı olarak sunulması gibi bir zorunluluk yoktur. Genellikle bu tür işler yazılı olarak yapılır ve heyete gönderilmek üzere bir temyiz dilekçesi yazılır.

Türk hukuk sisteminde dava açma dilekçesinde bazı unsurların bulunması zorunludur. Dava dilekçesinde aşağıdaki unsurların yer alması gerekir (İYUK m.3/II); *“Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası, davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller, 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, vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası gösterilir.”*

Türk hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi konusunda; Vergi Usul Kanunu, Amme Alacakları ve Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ile İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

Irak hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde, gümrük vergisi ile ilgili komisyon bulunmaktadır Türk hukuk sisteminde, gümrük vergisi mevzuatı vergi usul hukukunda yer almamaktadır. Gümrük vergisinin kendisine özgü bir kanunu bulunmaktadır.

Birçok vergi açısından baktığımızda, hem Türk hukuk sisteminde hemde Irak hukuk sisteminde benzer vergiler bulunmaktadır. Hatta birçok vergi, isim ve vergi konusu olarak aynıdır. Bunlar; gelir vergisi, veraset vergisi, arazi vergisi ve gümrük vergisidir.

Türk hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde iki yol bulunmakta iken, Irak hukuk sisteminde bir yol bulunmaktadır. Türk hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıklarının bir kısmı yargı aşamasına gitmeden çözüme kavuşturulmaktadır. Böylece yargı organlarının iş yüküde azalmış olmaktadır. Hem olayların kısa sürede çözümlenmesi hemde maddi açıdan daha avantajlı olması gibi faydası bulunmaktadır. Irak hukuk sisteminde ise, vergi uyuşmazlıkları yargı aşamasında çözüme kavuşturulmaktadır.

## SONUÇ

Günümüzde kamu gelirleri içerisinde vergi önemli bir yer tutmaktadır. Vergi devletlerin, kamu giderlerinin finansmanı için toplumu oluşturan bireylerden karşılıksız, zorunlu ve ödeme gücüne göre aldığı parasal değerlerdir. Vergi ilişkisinde iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birisi alacaklı taraf olan vergi idaresi, diğer taraf ise vergiyi ödemekle yükümlü olan mükelleftir. Ancak, zaman zaman vergi ilişkisinden kaynaklanan mükellef ile vergi idaresi arasında anlaşmazlıklar meydana gelmektedir.

Vergi uyuşmazlığını Türk hukuk sisteminde; vergi idaresi ile mükellef arasında vergilendirme ilişkisi dolayısıyla ortaya çıkan anlaşmazlıklar olarak tanımlanmaktadır. Irak hukuk sisteminde vergi uyuşmazlığı ise; genel anlamda vergi anlaşmazlığıyla vergi müdürlüğünün vergi tahakkuku dolayısıyla yapmış olduğu bir takım işlemler ve icraatlar nedeniyle vergi müdürlüğünden kaynaklanan haksızlığı gidermek amacıyla vergi işlerine bakan mahkemeye açılan davalar ve bu konudaki müracaatlar olarak belirtilmektedir.

Türk hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde iki yol bulunmakta iken, Irak hukuk sisteminde bir yol bulunmaktadır. Türk hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıklarının bir kısmı yargı aşamasına gitmeden çözüme kavuşturulmakta, böylece yargı organlarının iş yüküde azalmış olmaktadır. Hem olayların kısa sürede çözümlenmesi hemde maddi açıdan daha avantajlı olması gibi birçok faydası bulunmaktadır. Irak hukuk sisteminde ise, vergi uyuşmazlıkları yargı aşamasında çözüme kavuşturulmaktadır.

Türk hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde mükellef ister idari yani barışçıl çözüm yollarını seçer isterse yargı yoluna giderek uyuşmazlığı çözüme kavuşturabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının idari yani barışçıl çözüm yolları ile çözüme kavuşturulmasında başvurulacak çözüm yolları çeşitlilik göstermektedir. Bu çözüm yolları; uzlaşma, cezalarda indirim, vergi hataları ve hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslahıdır. Yargı aşamasında çözümlenmesinde ise vergi uyuşmazlıklarının yargı organları aracılığıyla çözüme kavuşturulmasıdır.

Irak hukuk sisteminde vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde; Irak'ta vergi anlaşmazlığı davalarına bakmakla yetkili merciler, doğrudan vergi anlaşmazlıklarına

bakmakla yetkili merciler, gelir vergisi anlaşmazlığına bakmakla yükümlü merciler, gayrimenkul anlaşmazlıklarına bakmakla yetkili merciler, dolaylı vergi anlaşmazlıklarına bakmakla yetkili merciler (gümrük vergileri) olmak üzere verginin türüne göre farklı farklı mercilerde çözüme kavuşturulmaktadır. İstinaf komisyonu ve temyiz heyetinde vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi bakımından yetkili olan merciler arasında yer almaktadır.

Türkiye ve Irak'ta vergi, kamu gelirleri içerisinde önemli bir yer teşkil etmektedir. Gerek alınan vergilerle ilgili gerekse de vergi uyuşmazlıkları ile de ilgili genel olarak aynı şeyler hukuk kurallarında yer almaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde her iki ülkede de benzer hükümler yer almaktadır. Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde idari yani barışçıl yollar ve yargı yolu bulunmakta iken, Irak hukuk sisteminde yargı bulunmaktadır. Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarına bakan mahkemeler vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay iken, Irak hukuk sisteminde her vergi türüne bakmakla yükümlü olan komisyonlar bulunmakta ve bir üste derece mahkeme olarak İstinaf Komisyonları ile Temyiz heyeti yer almaktadır.

Bizim düşüncemize göre, vergi anlaşmazlığının ortaya çıkmasındaki esas itibarıyla, vergi mükellefinin vergi dairesinin kararlarına güvenmemesinden kaynaklanmaktadır. Özellikle de vergi hem kamuyu ve hem de özel olarak da mükellefi ilgilendirmektedir. Bazen de muhtelif ticari faaliyetler ile sınırlandırılır ve bu çeşitli ticari faaliyetlerin vergiye tabi olması hususunda mükellef endişe duyar. Bu durum ise mükellefin faaliyetlerinin zayıflamasına neden olur. Buna ilave olarak genel anlamda özellikle yeni mükellefler başta olmak üzere mükelleflerin vergi şuuru düzeyinin yükseltilmesi ve bu konuda bilinçli hale getirilmeleri gerekir.

Vergi davalarının görülmesi sırasında Irak'ta İstinaf Komisyonu ve Temyiz Heyetinin, vergi itirazında bulunan tarafla ilgili olarak birtakım olumsuzluklara maruz kaldıklarını görmekteyiz. Bazı çevreler ile bu işler arasında ve özellikle de vergi anlaşmazlıkları meselesinde bir takım yaklaşımlar mevcuttur. Belki de bu yaklaşımların en belirgin delilleri zikredilen tarafın önünde bulunan ve davanın kaldırılmasındaki olumsuz şartların yasalarca yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu şartların kanunen düzenlenmesi ve iyileştirmesi vergi anlaşmazlıkları meselesini daha da kolaylaştıracaktır. Irak yasalarında zikredilen taraflarla alakalı bazı kararlar mevcuttur. Bunlar, İstinaf Komisyonu'na karşı geniş yetkiler verilmesi şeklinde görülür. Vergi

idaresi kararlarının uygulanması durdurulmaz, almış olduğu kararlar topyekûn olarak ilga edilemez aksine gerekli görüldüğünde bu kararlar kanunî açıdan desteklenir veya düzenlenmeye gidilir. Aynı şekilde yasa vergi probleminin halledilmesinde gerekli gördüğü durumda davanın seyrini hızlandırabilir. En kısa sürede davayı sonuçlandırabilir. Bu süre, İstinaf Komisyonu için 21 gün ve Temyiz Komisyonu için ise 25 gün olarak belirlenmiştir. Komisyonlar bu süre zarfında ilgili itirazları bir sonuca bağlaması gerekmektedir.

Bunlara ek olarak da Gelir Vergisi kanunları (buraya diğeri vergi kanunları da girer) ve davanın görülmesi ve hızlandırılması için bazı özel kanunlarda dâhil edilebilir. Ancak bu özel kanunlar tam bir kaide hükmü taşımazlar, özel bir hüküm ifade ederler. Ancak yine de itiraz eden kişi için meselenin çözüme kavuşturulmasında lehine bir şans olarak kabul edilebilir.

Bununla beraber; bazı yönleriyle açıklaması yapılan bu ve benzeri yaklaşımlarda zikredilen vergi itirazının kaldırılması yani çözüme kavuşturulması ve böylesi durumlarda yapılması gereken şey komisyonların kararlarını kabullenmek ve vergi anlaşmazlıklarının giderilmesinin sağlanması olacaktır.

## KAYNAKLAR

- ABDULA Mohamad Sami, Küreselleşme Sürecinde Irak-Türkiye Vergi Sistemlerinin Değerlendirilmesi ve Irak Vergi Sistemi İçin Öneriler, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bilim Dalı, İzmir, 2012.
- AHMET Hüsam Faiz, El-Alakatü Beyne'l Mükellefi ve'l İdareti'd Daribiyeti ve Eseruha Ale't Tahsili ve'l Cebayeti, Mektebetü Camiatü'n Necah, Filistin, 2008.
- AKSOY Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, İstanbul, 1990.
- ALPTEKİN Volkan, Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.
- ARSLAN Mehmet, Vergi Hukuku, Dora Yayıncılık: 9. Baskı, Bursa.
- ARSLANER Hakan, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 2016 (17):273-300 ISSN 1307-9832.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Vergi Yargılama Hukuku, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2013.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Vergi Yargılama Hukuku, Celepler Matbaası: 3. Baskı, Trabzon 2015.
- BEYUMİ Zekeriya, El-münazaatü'd Daribiyeti Fi Rabtı ve Tahsil'id Daribe, Kahire Üniversitesi Matbaası, 1990.
- BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi: 39. Baskı, Cilt:1, Ankara 2016.
- BİNİŞ Mine, "Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 5, No 2, 2013.
- BİNİŞ Mine, Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları, Adalet Yayınevi, Ankara 2012.
- BOZDOĞAN Mine Nur ve BIYIK Gonca, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümlemesinde Mükellef Hakları: Ödeme Emrine İtiraz Özelinde Değerlendirilmesi", İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, Cilt / Vol: 6, Sayı/Issue: 6, 2017, Sayfa: 11-27.
- CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları: 3. Baskı, Ankara 2010.
- EBU HAMD Rıza Sahip, Et-Teşrû'd Daribi, Matbaatü'l Haydari, Kufe, 2012.

- EBU RAYDA Muhammed Abdulhadi, El-Hadaratü'l İslamiyyetü Fi'l Karni'r Rabi'il Hicri, Silsiletü'l Elfi Kitab, El-Heyetü'l Mısriyyetü Li'l Kitab, 1995.
- EL-BERZENCİ İsam Abdülvahhab, Er-Rikabetü'l Kadaiyyetü Ala A'mali'l İdareti Fi'l Irak ve Afaku Tedavvuruha, Mecelletü'l Ulumi'l Kanuniyyeti, C.4, Sayı 1 ve 2, 1985.
- EL-DULEYMİ Saba Faruk, Vacibatü's Sultatü'l Maliyyeti İzae'l Mükellefin, Mektebetü Külliyyeti'l Hukuk, Camiatü'n Nehrân, Bağdat, 2004.
- EL-HAVARİ Enver İsmail, El-Maliyyetü'l Ammetü, Dar'ün Nahdati'l Arabiyyeti, Kahire, 1998.
- EL-HİNDİ Musfata, Fi'r Rikabeti'd Daribiyyeti, El-Mecelletü'd Daribiyyeti, Sayı 24.
- EL-MÜBŞİR Mustafa Yahya, El-Münazaatü'd Daribiyye Fi'l Kanuni'l Lübnâni, Dârü'l Hüsey'nî Li't Tıbbâti ve'n Neşri, Beyrut, 1994.
- EL-SIBKAN Adülâli, Mukaddimetün Fi İlmi'l Maliyyeti'l Ammeti ve'l Maliyyeti Fi'l Irak, C.1, 2 inci basım, Müessesetü'l Kütübi Li't Tıbaati ve'n Neşri, 1997.
- EL-TAMAVİ Süleyman Muhammed, En-Nazariyyetü'l Ammetü Li'l Kararati'l İdariyyeti, Yayın yeri yok, Darü'l Fikri'l Arabi, 1984.
- EL-YASİN Fuat Tevfik, El-Muhasebetü'd Daribiyyetü, Darü'l Yarûzi Li't Tıbaati ve'n Neşri, Bağdat, 1999.
- EMİN Mithat Abbas, Daribetü'd Dahl Fi't Teşriati'l Irakiyyeti, Matbaatü'l Mütenebbi, Bağdat, 2001.
- EN-NECCAR İbrahim Abdülaziz, Nahve Tef'ıl Merhaleti'l İdariyyeti Li Tesviyyeti'l Münazaati'd Daribiyyeti, Ed-Darü'l Camiatü, İskenderiye, 2008.
- ERARSLAN Yunus ve ÜSTÜN Ümit Süleyman, "İdare Ve Vergi Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.26, S.2, 2018, s.149-187.
- ERDEM Tahir, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırması), Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi", Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:92, 2009.

- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Uzlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 22: 2. Baskı, 2007.
- GÖZLER Turgay ve DEMİR Abdullah, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü”, Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, ISSN:2148-1415, 2015.
- KAHİL Muhammed, Ed-Dava’l Mevzuıyyeti ve’s Şahsiyyeti ve Taksimuha, Er-Rikabatü Ala A’mali’l İdareti.
- KARAKOÇ Yusuf, Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), Yetkin Yayınları: 2. Baskı, Ankara 2013.
- KILIÇ Serdar ve KAYA Mustafa Göktuğ, “ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 107, 2017.
- KIZILOT Şükrü ve KIZILOT Zuhâl, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık: 17. Baskı, Ankara 2010.
- Lübnan Anayasası, 23 Mart 1926.
- Lübnan Şura Meclisi Kararı, Karar No 56, Karar Tarihi: 26.05.2006, Beyrut Belediyesi, Müessesetü Fransuva Bereket, Lübnan Devlet Şurası Kararları, Sayı 23. 12. 2.
- ÖNER Erdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık: 2. Baskı, Ankara 2013.
- ÖZDEMİR Tarık ve ARSLANER Hakan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 3 (Sf. 322-321), 2017.
- PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2017.
- SADIK Ramazan, El-İdaretü’ d Darıbiyyeti’l Hadise, Dar’ün Nahdatil Arabiyyeti, C. 2, 2006.
- SAKLEN Abdülali, El-Maliyetü’l Ammetü, Darü’l Cumhuriyyeti Li’t Tıbaati ve’n Neşri, Bağdat.
- SALİH Haşim Muhammed, Et-Teşri’ul Kümrüki, c.1, 1 inci Baskı, Bağdat, Matbaatü’l Ani, 1994.
- SEMRAİ Kamil, Kavanin Daribeti’ d Dahli, Bağdat, Matbaatü’l Maarif, 2005.
- ŞAKİR Halit Lafta, El-İhtisasü’l Kadâi Li’l İdâreti Fi Gayri Münazaâti’l Vazifiyyeti’l Ammeti, Mektebetü Külliyyeti’l Kanun, Bağdat Üniversitesi, 1992.

- TÜRKBAY Özge, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012.
- YÜCE Mehmet, Mali Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi: 2. Baskı, Bursa 2016.
- YÜCE Mehmet, Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi: 4. Baskı, Bursa 2015.
- 1928 yılına ait 35 numaralı Mülkiyet Vergisi Yasasının 23 üncü maddesi (09.08.1927 tarihli 890 sayılı Irak Resmi Gazetesi)
- 1940 yılına ait 17 numaralı Mülkiyet Vergisi Yasasının 22 numaralı maddesi, Mecmûatü'l Kavânîn ve'l Anzîmeti'l İrakîyyeti, 1998.
- 18.08.1998 tarih ve 42 sayılı temyiz heyeti kararı (yayınlanmamıştır / Vergi Genel Müdürlüğünün İstinaf Komisyonları arşivinden alınmıştır.)
- 09.02.1999 tarih ve 2 numaralı temyiz heyeti kararı (yıllık kitapta yayınlanmıştır, Maliye Bakanlığı, Vergi Genel Müdürlüğü, 1998 – 2001.)
- 11.10.1999 tarih ve 37 sayılı temyiz mahkemesi karar, Adalet Bakanlığı, Temyiz mahkemesi yargılaması, Altıncı cilt, 2001.
- 13.07.2002 tarih ve 1L82 sayılı birinci istinaf komisyonu kararı (Yıllık broşürde yayınlanmıştır.)
- 19.06.2008 tarih ve 266 sayılı karar, Mecelletü'l Kadâi'l İdari Fi Lübnan, 2012, sayı 23, Devlet Şura Meclisi Yayını.