

T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA
ÇÖZÜMLENMESİ VE VERGİ DAVALARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ

HAZAL YILDIZ BİLGİN

Danışman

PROF. DR. TULİN CANBAY

MANİSA-2019

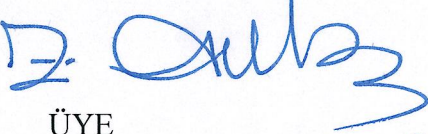
	T.C. MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu	FRYL-031
	YÜKSEK LİSANS EĞİTİMİ FORMLARI Tez Savunma Sınavı Tutanağı	Yayınlanma Tarihi	26/03/2018
		Revizyon No/Tarih	2/23/03/2018
		Sayfa	1/1

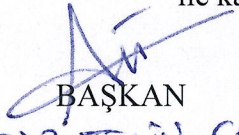
TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

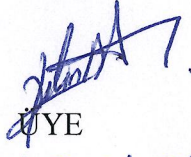
Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 17.07.2019 tarih ve 25/21 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 9. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Hazal YILDIZ BİLGEN'in "**Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi ve Vergi Davalarının Değerlendirilmesi**" konulu tezi incelenmiş ve aday 05.08.2019 tarihinde saat 13:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra **90** dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.


ÜYE
PROF.DR. ZEYNEP ARIKAN


BAŞKAN
PROF.DR. TÜLİN CANBAY


ÜYE
DOÇENTİSİ PEÜN MASTAR ÖZCAN

Evet Hayır

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir. İkinci tez savunma sınavında da başarısız olan öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

** Bu halde adayın Enstitü ile ilişkisi kesilir.

Hazırlayan
Enstitü Sekreteri

Onaylayan
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi ve Vergi Davalarının Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, bilimsel ahlaka aykırı olacak şekilde herhangi bir yola başvurmaksızın tarafımca yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada belirtilen eserlerden meydana geldiğini, bunlara atıf yapma yolu ile yararlandığımı belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

15/04/2019

Hazal YILDIZ BİLGEN

İmza

ÖZET

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİ VE VERGİ DAVALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi, devletin kamu harcaması yapabilmesi bakımından gerekli olan en önemli finansman kaynağıdır. Bu nedenle verginin adil ve doğru bir şekilde toplanması oldukça önemlidir. Fakat verginin tarafları olan vergi dairesi ve mükellefler arasında hatalar ya da anlaşmazlıklardan dolayı ihtilaf dediğimiz ‘vergi uyuşmazlıkları’ ortaya çıkar. Bu uyuşmazlıkların verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuna dayalı, adalet ilkesi gereği adaletli, doğruluk ilkesi gereği doğru bir şekilde ele alınması için çözüm yolları açılmıştır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşama ve yargı aşaması olmak üzere iki çözüm yolu vardır. Taraflar uyuşmazlığın çözümü için vergi mahkemelerinin iş yükünün arttırılmaması sebebi ile düzenlenen ve barışçıl çözüm yolları olarak adlandırılan idari aşamaya başvurabildiği gibi, yargı aşamasına da başvurabilir.

Bu çalışmanın esas amacı vergi uygulamalarından doğan vergi ihtilaflarını ortaya koymak, idari ve yargı olmak üzere çözüm yollarını belirterek mükelleflerin karşılaştığı sorunlar karşısında hangi sorunda nasıl bir yol izleyeceğini belirleyebilmektir. Buna istinaden ilk bölümde; vergi uyuşmazlıkları ve buna neden olan durumlar incelenmiş, ikinci bölümde çözüm yolları verilmiş ve son bölümde de yargı aşaması ele alınarak mükellef ve idare açısından durumuna yer verilmiştir. Bu amaca yönelik olarak Türkiye’de son 20 yıl örneklerine ait Danıştay kararları incelenmiştir. Yıllar itibariyle görülen konuyla ilgili davalar araştırılarak kıyaslama yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda, araştırmayı kapsayan 1998-2018 yılları arasında Türkiye’deki vergi mahkemelerinde açılan ve Danıştay’a intikal eden davalar incelenmiş, mükellef lehine ya da aleyhine verilen kararların karşılaştırılması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İşlemleri, Vergi, Uyuşmazlık, Vergi Davaları, Danıştay Kararları

ABSTRACT

ANALYSIS OF TAX DISPUTES AT THE JUDICIARY STAGE AND EVALUATION OF TAX CASES

Tax is the most important source of funding for the government to make public expenditures. Therefore, it is very important to collect the tax fairly and accurately. However, the olan tax disputes ya which arise from the tax office and taxpayers who are the parties of the tax due to errors or disputes arise. In accordance with the principle of the legality of the tax, based on the principle of fairness, the principle of fairness as a matter of fairness, the right of way of taking correctness of these conflicts has been opened.

There are two solutions for tax disputes: administrative stage and judicial phase. As the parties can apply to the administrative stage called peaceful remedies, they can also apply to the judicial stage because they do not increase the workload of the tax courts for the resolution of the dispute.

The main purpose of this study is to determine the tax disputes arising from tax practices, to determine the ways in which the taxpayers face the problems faced by the taxpayers by specifying the solutions to be administrative and judicial. Based on this, first; tax disputes and the circumstances that caused it were examined, solutions were given in the next stage, and finally the judicial stage was taken into consideration and the situation was given to the taxpayer and the administration. For this purpose the State Council resolutions for the last 20 years in Turkey were examined sample. The related cases were investigated and compared. In conclusion, drop in tax court in Turkey between the years 1998-2018, covering research and examined cases referred to the council of state, taxpayers comparison has been made in favor of or against the decision.

Key Words: Tax Proceedings, Tax, Conflict, Tax Cases, State Council Decisions

TEŞEKKÜR

Çalıőmamın her aşamasında gerek ilmi gerek manevi anlamda bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren, sabrını anlayıőını ve ilgisini hiç eksik etmeyen, kendisini tanımaktan ve kendisiyle çalıőmaktan büyük onur duyduğum ve tezimin her aşamasında zevkle ve istekle çalıőmamı sağlayan, kurduğu her cümlenin hayatıma kattığı önemini asla unutmayacağım sevgili ve saygıdeğer hocam Sayın Prof. Dr. Tülin CANBAY'a,

Tezimi yazmam konusunda teşvik ve telkinde bulunan sevgili hocam Birol KOVANCILAR'a

Davaları bulmamda ve eriőmemde yardımcı olan ve her zaman desteğini aldığım sevgili arkadaőım Öğr. Gör. Gökçe KAFKAS DURMUŐ'a

Çalıőmam sırasında kendisine zaman ayıramamamı anlayışla karőılayan ve tüm desteğini üzerimde hissettiğim sevgili eőim ve aileme sonsuz teşekkür ederim.

Hazal YILDIZ BİLGEN

Manisa,2019

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iii
TEŞEKKÜR	iv
TABLO LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ TANIMI VE KAPSAMI

I-VERGİ UYUŞMAZLIKLARI	4
A- Vergi Uyuşmazlığı	4
1- Uyuşmazlık Kavramı	5
B- Vergi Uyuşmazlığında Taraflar	5
C-Vergi Uyuşmazlığının Oluşmasına Neden Olan Etkenler	6
1-Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı	6
a-Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık.....	7
b-Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık	8
c- Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık	8
d- Konu Yönünden Hukuka Aykırılık.....	9
e-Amaç Yönünden Hukuka Aykırılık	10
2- Diğer Etkenler	10
a- Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Yaptırım Uygulaması	10
b-Matrahın Düşük Beyanı	12
c-Verginin Ödenmemesi	12
II- VERGİ YARGISI	12
A-Türkiye’de Vergi Yargısının Tarihi Gelişimi.....	13
1- Osmanlı Dönemi.....	13
2- Cumhuriyet Dönemi	14
a- 1982 Öncesi Dönem.....	14
b- 1982 Yılından Sonraki Dönem	16
B- Vergi Yargısının İşlevleri	16

1-Vergi Adaletini Sağlama İşlevi.....	16
2- Uyuşmazlıkları Çözümleme İşlevi	17
3-İçtihat Yaratma İşlevi	17
4- Hukuki Güvenliği Sağlama İşlevi.....	17
C- Vergi Yargısı Sistemleri ve Bağımsızlığı.....	18
1- Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargısı Sistemi.....	19
2- İdari Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi	19
3- Bağımsız Vergi Yargısı Sistemi	20
4- Karma Vergi Yargısı Sistemi	21
III- VERGİ UYUşMAZLIKLARININ YARGI YOLUYLA ÇÖZÜMÜ	21
A- Vergi Yargılama Usulünde İlkeler	22
1- Re'sen Araştırma İlkesi	22
2- Yazılılık İlkesi	23
3- Delil Serbestisi İlkesi.....	23
4- Toplu Yargılama Usulü İlkesi	24
5- Kıyas Yasağı İlkesi	24
6- Hakimlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkesi	24
B- Vergi Yargısı Organları.....	26
1- Vergi Mahkemeleri.....	26
2- Bölge İdare Mahkemeleri	27
3- Danıştay	28
C- Vergi Uyuşmazlıklarının Davaya Dönüştürülmesi	31

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DAVASI VE VERGİ DAVASININ HUKUKİ NİTELİğİ

I- GENEL OLARAK VERGİ DAVASI.....	32
A- Vergi Davasının Tarafları	34
1- Davacı.....	34
2- Davalı.....	35
B- Davanın Konusu	35
1- Verginin Tarihi	36
a- Verginin Re'sen, İkmalen veya İdarece Tarihi	36
b- İhtirazi Kayıtle Verilen Beyannameler Üzerine Vergi Tarihi.....	36
b- Tarhiyatta Vergi Hatasının Mevcudiyeti Hali	37
2- Vergi Cezası Kesilmesi	37

3- Takdir Komisyonu Kararları	37
4- Tevkif Yoluyla Ödenen Vergiler	38
5- Ödeme Emri.....	38
6- İhtiyati Tahakkuk.....	40
7- İhtiyati Haciz	40
8- Haciz.....	42
9- Tecil İsteğinin Reddi	42
C- Görevli ve Yetkili Vergi Mahkemesi	42
D- Dava Açma Süresi.....	43
1- Dava Açma Süresinin Başlaması.....	45
2- Dava Açma İşleminin Hesaplanması.....	45
3- Sürenin Uzaması.....	46
4- Sürenin Durması	46
II- DAVA DİLEKÇESİ	47
A- Dava Dilekçelerinin Şekli	47
B- Dilekçelerin Verileceği Yerler ve Davanın Açılma Zamanı	47
C- Aynı Dilekçe İle Dava Açılabilecek Durumlar	49
1- Aynı Kişinin Birden Fazla İdari İşleme Karşı Tek Dilekçe İle Dava Açması	49
2- Birden Fazla Kişinin Tek Dilekçe ile Dava Açabileceği Durumlar	50
3- Tek Dilekçe ile Dava Açılmasına Dair Bazı Örnek Olaylar	51
D- Bağlantılı Davalar	52
1- Davaların Birleştirilmesi.....	52
2- Davaların Ayrılması	54
E- Dava Dilekçeleri Üzerinde İlk İnceleme.	54
1- Görev ve Yetki.....	55
2- İdari Merci Tecavüzü.....	55
3- Ehliyet.....	56
4- Dava Konusu İşlemin Mutlak ve Yürütülebilir Bir İşlem Olması.....	56
5- Süre Aşımı	57
6- Husumet.....	57
7- İdari Yargılama Usulü Kanununun 3. ve 5. Maddesine Aykırılık.....	57
8- Menfaat Şartı	58
F- Dilekçe ve Eklerine İlişkin Eksiklikler ve Sonuçları.....	58

G- Dava Dilekçesinin Davalı Tarafa Tebliği ve Savunma.....	60
H- Dava Dilekçesine ya da Savunma Dilekçesine Cevap Verilmemesi.	60
III- VERGİ MAHKEMELERİNDE ÖNCELİKLİ DAVALAR	61
A-Davaların İncelenmesi.....	62
1- Dava Dosyasının İncelenmesi	62
2- Vergi Davasında Delil ve İspatlama	63
3- Davalarda Yorum	66
4- Duruşma.....	67
B- Feragat ve Kabul	70
C- Dava Dosyasının İşlemden Kaldırılması.....	72
IV- VERGİ DAVASININ SONUÇLANMASI	73
A- Davanın Karara Bağlanması ve Karara İlişkin İşlemler.....	73
B- Davanın Sonuçları	74
C- Hükmün Açıklanması.....	76
D- Yanlışlıkların Düzeltilmesi	77
E-Yürütmenin Durdurulması.....	79
1- Vergi Uyuşmazlıklarında Yürütmenin Durdurulması	80
2- Yürütmeyi Durdurma İlkesinin İstisnası	82
a- Dava Dosyasının İşlemden Kaldırılması ya da İşlemden Kaldırılan Dosyanın Yeniden İşleme Konulması Durumu	82
b- İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannameler Üzerine Yapılan İşlemler.....	83
c- Tahsilat İşlemlerinden Doğan Davalar	83
(1)- Ödeme Emri Tebliği	83
(2)- İhtiyati Haciz	84
(3)- İhtiyati Tahakkuk	84
(4)- Diğer Durumlar	85
3- Yürütmenin Durdurulması İçin Gerekli Şartlar.....	85
a- Usule İlişkin Şartlar	85
(1)- Vergi Davasının Açılmış Olması Gerekir	86
(2)- Yürütmenin Durdurulması İstenilmiş Olmalıdır	86
(3)- Harç ve Posta Ücreti Yatırılmış Olmalıdır.....	87
(4)- Yürütmenin Durdurulmasını İsteme Süresi	87
(5)-Yürütmenin Durdurulması Kararının Kural Olarak Teminat Karşılığında Verilmesi.....	88
b- Esasa İlişkin Şartlar	88

(1)- İşlemin Açıkça Hukuka Aykırılığı	88
(2)- Telafisi Güç ya da İmkânsız Zararların Meydana Gelmesi	89
4- Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Türleri	90
a- Yürütmenin Durdurulması İsteminin Reddi	90
b- Yürütmenin Durdurulması Talebinin Ara Kararı ve Savunma Alındıktan Sonra İncelenmesi	91
c- Yürütmenin Durdurulması İsteminin Kabulü	91
5- Yürütmenin Durdurulması Kararına Karşı İtiraz.....	92
a- İtirazın Şartları.....	93
(1)- Yürütmenin Durdurulması İstemi Hakkında Bir Karar Verilmiş Olmalıdır	93
(2)- İtiraz Edenin Davanın Taraflarından Olması	93
(3)- İtirazın Süresi	94
b- Yürütmenin Durdurulması Kararına Karşı Yapılan İtirazı İnceleyecek Mahkemeler	95
6- Yürütmenin Durdurulması Kararının Sonuçları	96

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DAVALARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMÜ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I-OLAĞAN KANUN YOLLARI.....	99
A-Temyiz Kavramı ve Hukuki Mahiyeti	100
1- Temyize Konu Olabilecek Kararlar ve Şartları	101
2- Temyiz İncelemesinin Yapılacağı Yer	102
3-Temyiz Başvurusunun Süresi ve Şekli	102
4- Temyiz Nedenleri	104
a- Görev ve Yetki Dışında Bir İşe Bakılmış Olması.....	104
b- Hukuka Aykırı Karar Verilmiş Olması.....	105
c- Usul Hükümlerine Uyulmaması	106
5- Temyiz İncelemesi ve İnceleme Üzerine Verilen Kararlar	106
a- Onama Kararı.....	107
b- Düzelterek Onama Kararı	108
c- Kısmen Onama, Kısmen Bozma Kararı.....	108
d- Bozma Kararı.....	108
B- İstinaf Kavramı ve Tarihsel Gelişimi	111
1- İstinafin Amacı.....	111

2-İstinaf Mahkemelerinin Görevleri	112
a- 2576 Sayılı Kanunda Belirtilen Görevler	113
b- Diğer Kanunlarda Belirtilen Görevleri Yapmak	113
3- İstinaf Kanun Yolunun İşleyiş Usulü	113
a- İstinaf Yoluna Başvurulabilecek Kararlar	113
b- İstinaf Yoluna Gidilemeyecek Kararlar	114
4- İstinaf Yoluna Başvuru Usulü	114
a- İstinaf Başvurusunun Süresi ve Şekli	115
b- İstinaf Sebepleri	115
c- İstinaf Dilekçesinde Yer Alması Gereken Unsurlar ve Uygulanacak İşlemler	115
5- İstinaf İncelemesi	117
a- İstinaf Kanun Yolunda Yetkili ve Görevli Mercii	117
b- Duruşma	117
c- Karar	118
(1)- İstinaf Talebinin Reddi	118
(2)- Düzelterek Aynı Kararın Verilmesi	119
(3)- Gerekli İncelemeler Yapılarak Esas Hakkında Yeniden Karar Verilmesi	119
(4)- Dosyanın İlk Derece Mahkemesine Geri Gönderilmesi	120
II- OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI.....	120
A- Yargılamanın Yenilenmesi Kavramı.....	120
1- Yargılamanın Yenilenmesine Konu Olabilecek Kararlar.....	121
2- Yargılamanın Yenilenmesi Nedenleri	122
3- Yargılamanın Yenilenmesi Başvurusunun Süresi ve Şekli	123
4- Yargılamanın Yenilenmesi İncelemesi.....	124
B- Kanun Yararına Bozma Kavramı	125
1- Kanun Yararına Bozmaya Konu Olabilecek Yargı Kararları.....	125
2- Kanun Yararına Bozma Nedenleri	126
3- Kanun Yararına Bozmada Yetki ve Usul	126
4- Kanun Yararına Bozma Başvurusunun Sonuçları	127
C- Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru	128
D-Yargı Kararlarına Karşı Diğer Başvuru Yolları	129
1- Hükümün Açıklanması	129
a- Hükümün Açıklanmasının Talep Edileceği Mahkeme	130

2- Yanlışlıkların Düzeltilmesi.....	130
-------------------------------------	-----

III- YARGI KARARLARI KAPSAMINDA VERGİ DAVALARININ İNCELENMESİ..... 131

A-Hukuka Aykırılık Uyuşmazlığı Yönünden İncelenen Vergi Davaları.....	131
---	-----

1. İncelenen Vergi Davaları	131
-----------------------------------	-----

a-Danıştay 3. Daire Esas No :1999/173- Karar No: 2000/1411	131
--	-----

b-Danıştay 3. Daire Esas No: 2000/2387-Karar No: 2000/3881	132
--	-----

c-Danıştay 3. Daire Esas No :1998/4489-Karar No : 2000/664	134
--	-----

d-Danıştay 3. Daire Esas No : 2000/1689 Karar No : 2001/1102.....	136
---	-----

e-Danıştay 4. Daire Esas No : 2002/3598 - Karar No : 2002/3661	137
--	-----

f-Danıştay 3. Daire Esas No: 2000/3173 - Karar No: 2003/607	138
---	-----

g-Danıştay 3. Daire Esas No : 2002/2334- Karar No : 2004/1929	139
---	-----

h-Danıştay 9. Daire Esas No : 2004/1104- Karar No: 2005/663	141
---	-----

ı-Danıştay 3. Daire Esas No: 2006/853 - Karar No: 2009/1428	142
---	-----

i- Danıştay 4. Daire Esas No : 2008/997- Karar No : 2010/3500	143
---	-----

j- Danıştay 9. Daire Esas No : 2009/4846- Karar No : 2012/788	144
---	-----

k- Danıştay 3. Daire Esas No: 2013/6352 - Karar No: 2013/3463	145
---	-----

l- Danıştay 3. Daire Esas No: 2013/12727-Karar No: 2014/2645	146
--	-----

m-Danıştay 4.Daire EsasNo:2014/6443-KararNo:2016/73	148
---	-----

2-Dava Kararlarının Değerlendirilmesi	149
---	-----

B- Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Yaptırımı Uyuşmazlığı Yönünden Vergi Davalarının İncelenmesi.....	150
--	-----

1-İncelenen Vergi Davaları.....	150
---------------------------------	-----

a-Danıştay Dava Daireleri Esas No :2005/39 - Karar No:2005/129.....	150
---	-----

b-Danıştay 7. Daire Esas No : 2004/256 - Karar No : 2006/1491	152
---	-----

c-Danıştay 3. Daire Esas No: 2007/2647 - Karar No: 2007/3447	153
--	-----

d-Danıştay 3. Daire Esas No: 2007/2223 -Karar No: 2007/2706	154
---	-----

e-Danıştay 7. Daire Esas No : 2008/4970 -Karar No : 2010/4877	156
---	-----

f-Danıştay 4. Dairesi Esas No: 2011/5499- Karar No: 2011/6892	157
---	-----

g-Danıştay 3. Daire Esas No : 2009/2611- Karar No : 2011/258	158
--	-----

h- Danıştay 4. Daire Esas No : 2008/1948- Karar No : 2011/5836	159
--	-----

ı-Danıştay 3. Daire Esas No: 2013/523- Karar No: 2013/998	161
---	-----

j- Danıştay 3. Daire EsasNo:2013/12116-KararNo:2017/867	163
---	-----

k- Danıştay 3. Daire EsasNo:2014/695- Karar No : 2018/1404	164
--	-----

2- Dava Kararlarının Değerlendirilmesi	165
--	-----

C-Verginin Ödenmemesi Uyuşmazlığı Yönünden Vergi Davaları.....	165
1-İncelenen Vergi Davaları.....	166
a-Danıştay 3. Daire Esas No : 2004/574 - Karar No: 2004/2478	166
b-Danıştay 3. Daire Esas No: 2006/4719 - Karar No: 2007/2948	167
c-Danıştay 3. DaireEsas No : 2008/663-Karar No: 2011/742	168
d-Danıştay 3. Daire Esas No: 2013/4949- Karar No: 2014/2599	171
e-Danıştay 4.Daire EsasNo:2012/8129-Karar No : 2016/575	172
2- Dava Kararlarının Değerlendirilmesi	173
D-Matrahın Düşük Beyanı Uyuşmazlığı Yönünden Vergi Davaları	174
1-İncelenen Vergi Davaları.....	174
a- Danıştay 3. Daire Esas No: 2003/2031 -Karar No: 2001/1841	174
b- Danıştay 3. Daire Esas No: 2013/4907- Karar No: 2014/867	175
c- Danıştay 3. Daire EsasNo:2016/10941-KararNo:2017/179	177
2- Dava Kararlarının Değerlendirilmesi	178
SONUÇ.....	179
KAYNAKÇA	184

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Dilekçe ve Eklerine İlişkin Eksiklikler ve Sonuçları.....	59
---	-----------



GİRİŞ

Devlet, kişilik bakımından gerçek ve tüzel kişilerden, kamu hizmetlerini karşılamak amacı ile zorunlu vergiler tahsil etmektedir. Bu nedenle vergi devletin finansal yapısının en temel kaynağıdır.

İlk çağlara kadar uzanan tarihi ile vergi; hukuki, sosyal ve psikolojik bir oluşumdur. Vergilendirme, mali, siyasi ve sosyoekonomik değişimlerin oluşması ile birlikte değişerek gelişen ve çeşitli mali ve yasal yükümlülükleri içeren bir bütündür. Günümüzde yapılan anayasal düzenlemelerle vergilerin tahsilinin korunması ve vergi toplama yetkisinin sorunsuz kullanılması devletin ana hedefleri arasına girmiştir.

Devlet, kamu harcamaları finansmanı için toplaması gereken vergiyi hukuki ilkelere dayanarak en adil ve etkin biçimde toplamak isteyecektir. Dolayısıyla mükellef haklarını da koruyarak yaptırım gücüyle optimum vergiyi toplamak da temel hedefleri arasındadır.

Mütemadiyen artan ticari ilişkiler ve faaliyetlerin beraberinde yeni düzenlemelerin getirilme zorunluluğunu oluşmakta ve bu düzenlemeye tabi tarafların, süratle değişen bu düzenlemeleri mecburi olarak takip etme ve uyum sağlama mecburiyetleri meydana gelmektedir. Devlet açısından ise hukuksal, sosyal, ekonomik ve siyasi boyutlarıyla geniş bir sorumluluk alanı meydana gelmektedir. Bu düzenlemeler, mükellefle idareler arasında ihtilafa sebep olurken oluşan bu ihtilaf yetkili yargı mercilerinin sürekli artış gösteren sorunlarla karşılaşmasına sebebiyet vermektedir.

Söz konusu sorunların çözümü yargının esas işlevleri arasında bulunduğu gibi çoğu zaman hedeflenen, yargısal yola başvurulmadan önce barışçıl çözüm yollarıyla ihtilafı neticelendirmektir. Barışçıl çözüm yollarının bir takım sebeplerle eksik kaldığı durumlarda yargı yolunun mevcudiyeti çoğu zaman izlenecek bir çözüm aşaması olduğu gibi, barışçıl olarak tabir ettiğimiz idari aşamadaki çözüm yolunda beklediği sonucu alamayan tarafların nihai (son) çözüm yolu olarak yargıya başvurması mahkemelerin de iş yükünü arttırdığı açıktır. Bu iş yükü neticesiyle uzayan davalar devletin temel hedefi olan verginin etkin toplanması görüşünü de zedelemektedir.

Vergi ödeme zorunluluğu olan yurttaş, giderini azaltabilmek için minimum seviyede vergi ödemeyi isterken; vergi alacaklısı olan devlet de toplum için yapmış olduğu kamu hizmetlerini karşılayabilmek maksadıyla kanun ve anayasaya uygun şekilde vergi gelirini maksimum seviyede yükseltmeyi hedefler.

Vergi mükellefinden ve idareden kaynaklanan sebeplerle, vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkar. Bu sebepler idarenin sistemsiz yapısından, vergi mevzuatının oldukça sık değiştirilerek anlaşılmaz ve karmaşık duruma getirilmiş olunmasından, mükelleflerin vergi ödemesi ile ilgili bilinçsizlik ve isteksizliklerinden oluşmaktadır. Vergi alacaklısı ile vergi mükelleflerin, vergi yasalarının uygulanmasından dolayı oluşan uyuşmazlık hali vergi uyuşmazlığı şeklinde adlandırılır.

Uyuşmazlık kavramı, idarenin yapmış olduğu tarhiyat yasayla uyuşmadığı ve bu sebeple tahsil edilen vergi miktarının arttığına yönelik anlaşmazlıkları içermektedir. Daha önce de belirttiğimiz üzere vergi mükellefi, vergi ödememek veya vergiyi olabilecek en az miktarda ödemek isterken; vergi alacaklısı bunun tam tersine vergiyi tam ve zamanında tahsil etmek istemektedir.

Vergi dairesi ile sorumlu ya da yükümlü arasında meydana gelen uyuşmazlıkların çözümü için barışçıl yollar bazen yeterli olmayabilir. Uyuşmazlıklar, idari (barışçıl) aşamada çözüme kavuşturulamadığında, yargı kuruluşlarına başvurularak çözüme kavuşturulmaya çalışılır. Yargısal çözüm yolu dediğimizde aklımıza vergi yargısı gelmektedir. Vergi yargısı ise, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında çıkan karşılıklı çatışmanın, bağımsız mahkemeler aracılığıyla yargılama yapılmak üzere çözümlenmesidir.

Genel olarak baktığımızda söz konusu anlatımımıza istinaden vergi uyuşmazlığının çözümünü iki temel başlık altında inceleyebilir ve sınıflandırabiliriz. Bunlardan ilki idari aşama olup yapılan uzlaşma ve çözümleri içerirken, diğeri ise yargı aşamasıdır. Meydana gelen hesaplama ya da işlem hataları, hatalı tebliğ ya da tarh gibi durumlardan doğan vergi uyuşmazlıklarında, vergi ihtilafının idari aşamada çözümü daha etkin ve kolayken daha kritik ihtilaf olduğunda ise çözüm, yargı aşamasında gerçekleşmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözüm süreci komplike bir süreç olmak üzere, yetki, süreler ve yargılama sisteminin özellikleri gibi önemli konuları içinde barındırır.

Bu durumda anlıyoruz ki ortaya çıkan çatışma idari aşamada çözümlenmediği takdirde, bu çatışmanın çözümü yargı aşamasında aranmaktadır. Yargı aşamasını Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay gibi karar organları oluşturur. Yargı aşamasına gelen durumlarda da kararı veren yine söz konusu karar organlarıdır.

Bu tezin konusu, herhangi bir nedenle meydana gelen vergi uyuşmazlığının yargısal yollarla nasıl çözüleceği, idari dava açma sürelerinin ne olduğu ve işleyişinin nasıl olduğu ile birlikte açılmış olan bu davaların sonuçlarının taraflar açısından değerlendirilmesidir. Yapılan bu çalışmada, bu konularda gerek sürecin nasıl işlediği, gerekse sürecin özellikleri ve çıktıları itibarıyla sonuçları üzerinde durulmuştur.

Bu açıklamalara istinaden tezin birinci bölümünde, söz konusu uyuşmazlık tanımı yapılmış, bu uyuşmazlığın ortaya çıkmasında rol oynayan taraflar açıklanarak uyuşmazlığa sebep olan etkenler incelenmiştir. Yine aynı bölümde vergi yargısı tanımlanarak Osmanlı Devleti'nden günümüze vergi yargısının tarihine, işlevlerine ve dünya üzerindeki vergi yargısı sistemlerine değinilerek yargı ilkeleri ve yargı organları tanıtılmıştır.

İkinci bölümde, vergi davasının nasıl oluştuğu, davanın tarafları, hangi konuların dava konusu olabileceği veya olamayacağı, dava dilekçeleri ile bu dilekçelerin hazırlanmasındaki önemi, eksik ya da noksan hazırlanması durumunda karşılaşılabilecek sorunlara değinilmiştir. Aynı bölümde vergi mahkemelerinde öncelikle görülecek davalar ile davaların sonuçlanması, sonuçlanan davaların ne gibi neticeler doğurduğu, söz konusu neticelerin de esasa ve usule ilişkin şartları açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi ele alınarak olağan ve olağan üstü kanun yolları ile yargı kararlarına karşı diğer başvuru yolları incelenmiştir.

Tezin konusu olan davaların incelenmesi için de son 20 yılın davaları içerisinden örnek olarak seçilen davaların, meydana gelme sebepleri araştırılarak ortaya çıkan sonucun dava taraflarının hangileri lehine ya da aleyhine olduğu açıklanmıştır. Buna istinaden de vergi yargısı sistemindeki eksiklikler mükellef ve idarenin eksik ve hataları değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ TANIMI VE KAPSAMI

I-VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

Vergi, devletin kamu harcamalarının finansman açısından en önemli gelir kaynağıdır. Devlet bu finansman kaynağını egemenlik gücüne dayanarak toplar bu da vergilendirme yetkisi olarak adlandırılır¹. Bu nedenle verginin doğru ve adil toplanması da bir o kadar önemlidir. Fakat, mükelleflerin çoğu zaman gelirini eksik beyan etme ya da muafiyet ve istisna imkanlardan olabildiğince yararlanmaya çalışarak vergiden kaçınma davranışını gerçekleştirebilirler. Bazen de gerek vergi sisteminin komplike olması gerekse vergi ile ilgili muamelelerin zaman alıcı ve can sıkıcı olmasından dolayı beyanlarında hatalar görülebilir ya da zamanında ödevlerini yerine getirmeyebilirler.

Yukarıda bahsedilen durumların varlığı halinde “vergi uyumsuzluğu” kavramından bahsedilmesi mümkündür².

A- Vergi Uyuşmazlığı

Vergi idaresi ile yükümlü, sorumlu ya da ceza muhatabı gibi verginin tarafları arasında verginin uygulanmasına ilişkin oluşan görüş ve uygulama farklılıklarına vergi anlaşmazlığı denilmektedir³. Başka bir ifade ile vergi uyuşmazlıklarının kökünde mükellef ile vergi idaresi olarak adlandırdığımız taraflar arasında anlamlandırma farkı ya da bakış açısı ayrılığı olduğu göze çarpmaktadır⁴.

¹ Tülin Canbay, Öznur Akyol “Uluslararası Alanda Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı”, Prof.Dr.Naci Birol MUTER’e ARMAĞAN, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Manisa, 2014, s:69.

² Tülin Canbay, Güneş Çetin, “Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 2007, Cilt:5, Sayı:1 <https://arastirmax.com/tr/system/files/dergiler/123831/makaleler/5/1/arastirmax-vergiye-uyumu-belirleyen-bir-faktor-olarak-vergi-kulturu.pdf> (Erişim: 10.05.2019)

³ Ramazan Armağan, ‘Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme’ **Maliye Dergisi**, Aralık2007, Sayı 153, s.162.

⁴ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, İstanbul, 1949, s.541.

İdare ile mükellef arasındaki hukuki anlaşmazlık olarak tanımlanan vergi uyuşmazlığını açıklarken, uyuşmazlık kavramını da tanımlamak gerekmektedir.

1- Uyuşmazlık Kavramı

Bir hakkın, borcun, görevin, aynı zamanda bir hukuki durumun varlığı ve bu durumun kime ait olduğu konusunda meydana gelen anlaşmazlıktır⁵. Genel olarak uyuşmazlık, karşı karşıya gelmiş iki tarafın bir konu ile ilgili farklı görüşlere sahip olmaları nedeniyle oluşan anlaşmazlığı ifade etmektedir⁶. Vergi hukuku terminolojisine göre ise tanımlarsak, Vergi Hukukunun uygulanması sonucu, idare ile vergi mükellefi arasında çıkan anlaşmazlıklar olarak tanımlayabiliriz.

Vergi uyuşmazlıkları, ya devletin elinde bulundurduğu vergi yetkisini uygulamada ya vergi ya da vergilendirme hatalarından doğmakta ya da hukuki bir uyuşmazlık biçiminde kendisini göstermektedir⁷.

İlk durumda, hukuki boyutta bir anlaşmazlık oluşmayarak, vergi alacağının ortadan kaldırılmasına müteveccih bir düzeltme işlemi vardır. Ancak bu durumda da anlaşmazlığın hukuki bir uyuşmazlığa evrilmesi mümkün olabilir. Şöyle ki, düzeltme talebinin idarece reddi nedeniyle şikayet yoluyla başvuru yapılan Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan ret cevabı alınması durumunda, mali yargı organlarına yargısal açıdan dava açma yoluyla başvurulabilmektedir.

İkinci durumda, vergi veya usul kanunlarının yürütümünden doğmakta ve uyuşmazlığın çözümü amacıyla doğrudan yargı yoluna gidilmektedir⁸.

B- Vergi Uyuşmazlığında Taraflar

Vergi uyuşmazlıklarında da, diğer uyuşmazlıklarda olduğu gibi, iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birisi, ya devlet, ya da devlet tarafından kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş (devredilmiş) olan kamu kuruluşları, diğeri ise mükelleftir. Zamanımızda sık sık değişen vergi yasalarının maddelerinin

⁵Turgut Candan, 'Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü' www.adanasmmmo.org/sempozyum/turgut_candan.doc (Erişim: 20.01.2014), 2011, s.1.

⁶ Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul, 1982, s.17.

⁷ Vahit Polatkan, "Vergi Yargısı", **Petkim Uygulamalı Mevzuat Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 8, Temmuz 1990, s.23.

⁸ Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafı ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara-2000, s.282.

anlaşılmasında ve uygulanmasında hataların olması, vergi memurlarının hazineci anlayışla yola çıkmaları ve kanunları dar anlamıyla hazine yararına yorumlamaları, bazı mükelleflerin de yasa gereği ödemesi gereken vergiden daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememeyi ummaları gibi nedenlerle bu iki taraf arasında doğan vergi ihtilafları çok çeşitli olmasının yanı sıra, genellikle mükellefiyet, ceza kesme ve tahsilat konularında görülmektedir⁹.

C-Vergi Uyuşmazlığının Oluşmasına Neden Olan Etkenler

Vergi uyuşmazlıkları ilk olarak yükümlülük, ceza kesme ve verginin tahsili konularında ortaya çıkmaktadır. Vergide yükümlülükle alakalı uyuşmazlıklar; vergi matrahının belirlenmesi, verginin miktarı, istisna ve muafiyetler ile vergi yükümlüsünün şahsında yapılan hatalar sebebiyle ortaya çıkarken; vergi cezası kesme söz konusu olduğunda uyuşmazlıklar, vergi cezasına ilişkin olarak meydana gelmektedir. Tahsil uyuşmazlıkları ise, bildirilen ödeme emri ile ilgili olup mevcut bir borcun olmadığı, tamamen veya belirli bir kısmının ödendiği ya da zamanaşımına uğradığı gerekçelerinden doğmaktadır. Ayrıca vergiye bağlı uygulanan yasaların Anayasaya, tüzük, yönetmelik gibi mevzuatın da yasaya aykırı olduğu iddiasıyla da ihtilaflar çıkabilmektedir. Vergi ihtilafı için bir vergi olması zaruri değildir. Vergi matrahının tespiti ile ilgili işlemlerin tamamlanması anından itibaren vergi uyuşmazlıkları oluşabilir. Şöyle ki, verginin taraflarına yasa ile hangi aşamada itiraz hakkı addedilirse, vergi ihtilafı da o aşamada ortaya çıkabilmektedir¹⁰.

Vergi ihtilaflarının doğmasına neden olan faktörleri vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergi incelemeleri, yoklama, arama, bilgi toplama, düşük matrah beyanı, verginin ödenmemesi, hatalı vergi tarhiyatı, hatalı ceza uygulaması şeklinde sıralamamız mümkündür.

1-Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

Vergilendirme işlemi yönetsel yani idari bir işlemdir. İdari işlem, idari bir makam aracılığıyla, bir kamu hizmetinin yürütülmesi misyonuyla, idare hukukunun kendisine vermiş olduğu kamu gücünden yararlanarak ve tek taraflı irade

⁹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.57.

¹⁰ Elif Pazarlıoğlu, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2010, s.3.

açıklamasıyla yapılan kesin ve icrası zorunlu her türlü işlemdir¹¹. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. md. (a) fıkrasında, idari muameleler hakkında amaç, yetki, şekil, sebep ve konu bakımından herhangi biri ile hukuka aykırı olduklarından ötürü iptalleri için menfaatleri zarar görenler tarafından iptal davası açılabileceği belirli kılınmıştır. Vergilendirme işlemi de mutlak ve icrası zaruri idari bir işlem olduğundan dolayı, bu işleme karşı belirtilen nedenlerle dava açılabilecektir. Bu sebepler aşağıda açıklanmıştır¹².

a-Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık

Yetki kelime anlamı olarak idari makamlara verilmiş bir kuvvet ya da gücün belirtimidir. Yani başka bir deyişle, Anayasa ile kanunların idareye tanımış olduğu işlem yapabilme yeteneğidir. Anayasanın 73. maddesi “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, kaldırılır, değiştirilir.” düzenlemesini ihtiva etmekte olup öğreti ve uygulamada verginin kanuniliği ilkesi olarak adlandırılan bu ilke adı geçen bütün yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi zorunluluğunu öngörmektedir¹³. Bu durum belirli bireye ya da bireylere belirli kanunların uygulanması durumunun meydana gelmesini önlemek, birey ya da olaya göre değil aynı özellikteki bireye ve olaya aynı şekilde davranmak sonucunu doğurmaktadır. Vergi Kanunları, Anayasayı konu dışı bıraktığımızda vergi hukukunun en mühim, zaruri ve bağlayıcı kaynağıdır¹⁴ Anayasanın 7. maddesi icabı yasama yetkisi TBMM'nin aidiyetinde olduğundan, vergi koyma ve kaldırma yetkisi aynı şekilde Anayasa'ya aykırı olmamak şartıyla yine TBMM'ne aittir. Vergi idaresinin yetkisi (kuvveti) konu, zaman ve yer bakımından üçe bölünür¹⁵.

Konu bakımından yetki; Anayasa ve kanunların idareye genel bir yetki vermediğinden idare hangi konuda karar almada yetkili ise yalnızca o konuda karar alabilmesi olgusunu ifade eder¹⁶.

¹¹ Turgut Candan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara, 2006, s.37.

¹² Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir-2012, s.60.

¹³ Murat Ceyhan, “Verginin Yasallığı İlkesi” , <http://www.alomaliye.com/murat-ceyhan-verginin-yasal.htm> (Erişim: 09.02.2014).

¹⁴ Celal Doğruyol; **Vergi Hukuku**, Ankara, 2006, s.31.

¹⁵ Selçuk Hondu; İdari Yargılama Usulünde İtiraz ve Temyiz Başvurularına İlişkin Bazı Sorunlar, **Danıştay Dergisi**, Yıl:13, Sayı:50-51, Ankara,1984,s.43

¹⁶ Kemal Gözler, **İdare Hukukuna Giriş**, 2007,Bursa, Etkin Kitabevi Yayınları, s.122.

Zaman bakımından yetki; konu bakımından yetkinin kullanabileceği süreyi ve zamanı anlatmaktadır.

Yer bakımından yetki ise; idarenin konu açısından yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı ifade etmektedir. Kanunda sayılan durumlar dışında yükümlünün ikametgahının bulunduğu bölgedeki değil de başka bir bölgedeki vergi idaresinin gelir vergisiyle alakalı vergilendirme işlemi yapması, yapılan işlemin yer bakımından hukuka muhalif bir şekilde yapılmasına neden olur¹⁷.

b-Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık

Vergi idaresinin yaptığı muameleler icrai özellik taşıyıncaya değin, yasalarda belirtilen uyulması gerekliliği bulunan yol, usul, hazırlık çalışmaları ve tetkikleri şekil unsurunu ifade etmektedir¹⁸. Verginin yasallığı ilkesinin sonucu olarak vergilendirme muamelelerinin belirli usul ve kurallara dayanarak yapılması gerekmektedir. Aksi durumda yapılan işlemde hukuka aykırılık meydana getirecek bir sakatlık oluşacaktır. Örnek verecek olursak Danıştay 11. daire Esas No:1998/1890 Karar No:2000/29 sayılı kararıyla işyerinde mevcuden bulunan ama vergi yükümlüsünün çalışanı olmayan herhangi birine yapılan tebligatın usul hükümleri gereğince hukuka uygun olmadığı kanısına vararak vergi dairesinin yapmış bulunduğu muamelenin terkinin açısından vergi mahkemesinin kararını onamış ve bu sebeple temyiz istemini reddetmiştir¹⁹.

Diğer taraftan vergilendirme işleminin yapılmasından önce belli makamların görüşlerinin alınması gibi birtakım hazırlıklara girişilmesi kanunda öngörülmüş olabilir, Eğer bahsettiğimiz durumlar göz önünde bulundurulduğunda bu işlemler yasaya uygun olarak yapılmazsa ve ya hiç yapılmamaları durumunda, şekil bakımından hukuki aykırılık mevzubahis olmaktadır²⁰.

c- Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık

Sebep unsuru, vergilendirme muamelelerinin hukuka aykırılık nedenlerinden biridir. Sebep, idareyi bir işlem yapmaya yönlendiren hukuki veya fiili etkenlerdir. Bu etkenler idari muameleden önce gelir ve onun dışında bulunurlar. İdarenin bir

¹⁷ Tosuner, Arıkan, 2012, s.61

¹⁸ Şükrü Kızılot, **Vergi İthafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.49.

¹⁹ Mehmet Hanifi Baki, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi : Örnek Olay Çalışması**, Çukurova Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2008, s. 9.

²⁰ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1990, s. 69.

muameleyi yapabilmesi için sadece o işlemi yapmaya yetkili bulunmasının yetmediği ayrıca onu yapmaya bir sebebinin de olması gerektiği vurgulanmaktadır²¹. Vergilendirme işleminde sebep ögesi, maddi ve hukuki sebep şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Hukuki sebep yürürlükte bulunan kanun hükmüdür. Maddi sebep ise vergiyi meydana getiren yani doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay ya fiilen ya da hukuken bir durumun gerçekleşmesiyle meydana gelir. Örneğin; kişilerin ücretlerinin gelir vergisine tabi olduğunu içeren kanun hükmüne baktığımızda, bu durumun hukuki nedeni; bir kişinin çalışması karşılığı ücret alması, bahsi geçen tarh işleminin maddi sebebidir²². Vergiyi doğuran olayın yani maddi olayın, kanun hükmüne uyumlu olmasına “tipiklik” denilmektedir. Vergilendirme işlemi açısından ortada sebep yokken vergi salınmış ise; tipiklik esas şartı gerçekleşmediği için vergilendirme muamelesi sebep yönünden hukuka aykırılık barındırmaktadır²³.

d- Konu Yönünden Hukuka Aykırılık

Konunun idari muamelenin meydana getirdiği hukuki durum olmasının yanında, verginin konusu; verginin üzerine işlenen doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını meydana getirdiği iktisadi unsurdur²⁴. Vergi kanunlarında eğer aleni bir şekilde hukuka aykırılık varsa konu açısından da hukuka aykırılık durumu olduğu anlaşılmaktadır. Örnek olarak Menkul Sermaye İradı elde eden bir mükellefin tüketim vergisi ödemesi konu bakımından hukuka aykırılık olduğunun ispatıdır.

Vergilendirme işlemi konu yönünden aşağıdaki hallerde hukuka aykırılık oluşturur²⁵;

Konunun imkânsız olması: Verginin konusunu oluşturan iktisadi ögenin uygulanabilirliğinin mümkün olması gerekir. Özel kanunlara göre vergi muafiyeti olan bir derneğe genel kanunlarda belirlenmiş olan vergi salınması, konu imkansızlığı açısından yeterli bir örnektir.

Konunun yasaya aykırı olması: Verginin konusunun yürürlükteki Anayasa ve diğer kanunlara da karşıt olması işlemin sakat olmasına sebebiyet verir.

²¹ Kemal Gözler; **İdare Hukukuna Giriş**, Bursa-Ekin Yayınevi, 2003, s.136.

²² Tosuner, Arıkan,2012, s.62.

²³ Pazarlıoğlu, s.9.

²⁴ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 2007, s.48.

²⁵ Gözler, 2003, 148.

Sebeple konu arasında yasanın öngördüğü illiyet bağının yokluğu: İdari muamelelerin sebep ve konu ögeleri arasında güçlü bir bağlantı vardır²⁶. Bu nedenle vergilendirme işlemi açısından illiyet bağının bulunmaması vergilendirme muamelesini konu bakımından hukuka aykırı duruma getirir.

Ayrı olarak, verginin konusunu göz önüne alırsak, vergi kanunlarında net bir şekilde gösterilmedikçe benzer vergi konularının yasa kapsamına alınması doğru değildir²⁷.

e-Amaç Yönünden Hukuka Aykırılık

Amaç, idari muamele ile ulaşılmak istenen nihai (son) neticedir²⁸. Vergilendirme muamelelerinin kamu yararı amacı bulunmaktadır. Diğer bir deyişle vergilendirme muamelelerinde kamu yararı temele alınmıştır. Vergilendirme muamelesinin mali amacının olduğu gibi sosyal nitelikli amaçları da mevcuttur. Buna duruma kalkınmayı gerçekleştirmek ve gelir dağılımındaki olağan dengeyi sağlamak örnek olarak verilmektedir. Bu da gösteriyor ki vergilendirme muamelesi kamu yararını gözetmek haricinde başka amaçlar için yapıldığında amaç bakımından hukuka aykırılık mevcut duruma gelmektedir.

2- Diğer Etkenler

Vergi uyuşmazlığına sebep olan diğer etkenler ise hatalı vergi tarhiyatı, matrahın eksik beyanı ve vergi ödememe başlıkları altında incelenecektir.

a- Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Yaptırım Uygulaması

Vergi ile ilgili hesaplarda ya da vergilendirme muamelesinde yapılmış olan hatalar sonucu haksız olarak fazla ya da eksik vergi hesaplanması (tarh edilmesi) ve ceza kesilmiş olması ihtilafları (uyuşmazlıkları) oluşturur. Hatalar hesap hatası ile vergilendirme işleminden kaynaklanan vergilendirme hatası olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Verginin tarh aşamasında yanlış oran ya da yanlış tarife tatbik edilmesi, hesaplamalarda hata yapılması, matrahın hatalı belirlenmiş olması, yapılması gereken indirim ve mahsupların yapılmaması hesap hatalarıdır. Verginin konusu içerisine

²⁶ Tosuner, Arıkan, 2012, 63.

²⁷ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Ankara, Savaş Yayinevi, 1998, s.52.

²⁸ Sıddık Sami Onar; **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İstanbul-Hak Kitabevi, 1966, s.316.

girmeyen veya vergiden istisna bulunan işlemlerden (gelir, servet, değer, belge v.s) vergi istenmesi veya vergiden muaf olan ya da vergiye tabiiyeti bulunmayan kişilerden vergi talep edilmesi de vergilendirme hatası olarak vergi ihtilaflarını doğurmaktadır.

Vergilendirme hatalarına ise Vergi Usul Kanunu md. 118' de yer verilmiştir. Buna göre:

Mükellefin şahsında hata: Bir verginin esas borçlusu yerine başka kişiden talep edilmesi veya alınmasıdır. Böyle bir hatayla fazla karşılaşılmamakla birlikte genelde isim ve soyadları aynı olan mükelleflerin vergisinin esas muhatabından alınması gerekirken diğerinden alınması durumunda meydana gelir.

Mükellefiyette hata: Vergiden muaf olanlardan vergi talep edilmesi ve alınması durumudur.

Mevzuda hata: Vergi konusuna tabi olmayan bir gelir, servet, kıymet ya da tüketim üzerinden vergi alınmasıdır. Kişiye veraset vasıtasıyla intikal edilen gelire kurumlar vergisi ya da gelir vergisi uygulaması durumu buna örnek olarak gösterilebilir.

Vergilendirme işlemi ve muafiyet döneminde hata: Muafiyet ya da vergilendirme döneminde hata yapılması durumudur. Örneğin gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi.

Hesap hataları Vergi Usul Kanunu md. 117' de belirtildiği üzere şunlardan oluşmaktadır:

Matrah hataları: Beyanname ya da tahakkuk fişi benzeri belgelerde matraha ait tutarların veya indirimlerin noksan ya da fazla gösterilmesidir.

Miktar hataları: Vergilendirmeye ait oran ve tarifelerin hatalı uygulanması sonucu noksan veya fazla vergi tarh edilmesidir. Kurumlar vergisi oranının %22 değil de eski oran göz önüne alınıp %20 olarak uygulanması bu duruma örnek gösterilebilir.

Verginin mükerrerliği: Aynı vergi periyodu (dönemi) içinde aynı vergi yasası uygulanarak aynı matrah üzerinden birden fazla vergi talep edilmesi ya da alınmasıdır.

b-Matrahın Düşük Beyanı

Mükellefin kendi beyanına dair üzerinden vergi ifa ettiği matrah ile, inceleme elemanının saptadığı ve esasen üzerinden vergi ödenmesi gereken asıl vergi matrahı arasındaki vergi mükellefi lehine olan matrah farkına matrahın düşük beyanı denilmektedir. Bu durumda vergi dairesi, matrah farkından doğan ve idarenin aleyhine oluşmuş olan zararının giderilmesi için gerçek matrah üzerinden oluşan vergiyi talep etmek durumundadır. Böyle bir durum meydana geldiğinde, vergi mükellefi vergiyi ödememekte dertirse vergi uyuşmazlığı doğmaktadır.

Günümüzde uygulaması bulunan ‘ ‘ Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) ‘ ‘ sistemi ile mükelleflerin geçmiş tarihlerde beyan ettiği matrahlar kıyaslanarak, düşük bildirimde bulunduğu yıllardaki defterleri incelemeye alınmakta ve bu mükellefler adına, yapılan inceleme ve saptamalar sonucu vergi tarhi uygulaması meydana gelmektedir. Böylece vergi ihtilafı doğmuş olur²⁹.

c-Verginin Ödenmemesi

Muaccel duruma gelmiş verginin, mükellefin dertmesi sonucu ödenmemesi ya da ödenmemesi durumudur. Vergi idaresi, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusunun kesinleşmiş veya kesinleşmek üzere olan vergi borcu ile vergi cezalarını tahsil edebilmek amacıyla gerektiği durumlarda bazı zorlayıcı çözüm yollarına başvurmakta buna karşın mükellef ya da sorumlunun, bahsedilen bir borcunun bulunmadığını, istenen borcun olması gerekenin üzerinde olduğunu ya da bu borçla ilgili olarak tebligat almadığını öne sürmesiyle de uyuşmazlık ortaya çıkmış olur³⁰.

II- VERGİ YARGISI

Mükellef ya da vergi sorumluları ile devlet arasında meydana gelen uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi, her iki taraf için de önemli yararları olan bir çözüm yoludur. Fakat bütün çabalara rağmen bu çözüm yolunun yeterli olmadığı durumlarda, uyuşmazlıkların çözümü için yargı makamına başvurma ihtiyacı

²⁹ Aziz Ulupınar, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Karşılaştırılması**, Sakarya Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Haziran, 2011, s. 11.

³⁰ Şener İşbilir, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları**, Trakya Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2008, s.27.

doğmaktadır³¹. Vergi ihtilafları konusunda başvuru bu yola vergi yargısı denilmektedir.

Ülkemizde vergi ihtilaflarının yargı yoluyla çözümü söz konusu olduğunda; vergi yargısı ve mali yargı ile birlikte Vergi Mahkemeleri kavramları kullanılmaktadır. Mali yargı ve vergi yargısı bunların içinden en sık kullanılanıdır. Mali yargı ve vergi yargısı olarak bahsettiğimiz bu kavramlar mali kanunlardan kaynaklanan uyuşmazlıkları çözümleyen yargılama kurallarını içermektedir. Fakat bu kavramlar birbirleriyle aynı anlamda değildir. Bu iki kavram arasındaki farklılık Mali Hukuk ve Vergi Hukuku kavramları arasındaki farklılıktan ileri gelmektedir³². Mali yargı, devletin ve kamu tüzel kişilerine ait gelir, gider, borçlanma, devlet emtialarının idaresi gibi mali hukuk nosyonunun konusuna giren tüm mali muamelelere ilişkin ihtilafların çözümlenmesini ve bu faaliyeti uygulayan yargı kuruluşlarını içermektedir³³. Vergi yargısı kavramı, vergi mükellefi ile vergi idaresinin aralarında anlaşmazlıktan oluşan uyuşmazlıkları çözümleyen usul hükümlerini ve vergi yargısı organlarının kuruluş işleyişini tertipleyen hükümleri içermektedir. Zira vergi yargı organlarının oluşum ve işleyiş biçiminin, vergi ihtilaflarının çözümünde önemli etkisi olmaktadır³⁴

A-Türkiye’de Vergi Yargısının Tarihi Gelişimi

Türkiye’de vergi yargısının tarihsel gelişimine baktığımızda Osmanlı Dönemi ile Cumhuriyet Dönemi olarak iki ayrı başlık altında incelememiz mümkündür.

1- Osmanlı Dönemi

Osmanlı’da Tanzimat döneminden evvel idari işler ile yargısal işler, örgütsel bakımdan ayrılmamıştı. Aynı şahıs veya aynı heyet, hem idari hem de yargısal olmak üzere her iki kavramın görev ve yetkileriyle donatılmıştı³⁵.

İlk kez Tanzimat döneminde mali konularda çıkan uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıkların nasıl çözüleceği konusu üzerinde çalışılmıştır. 1839’da ilan edilen

³¹ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul, Alfa Basın Yayın Dağıtım, 1995, s.15.

³² Nail İnel, **Türk Vergi Yargı Sistemi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını 1979-208, Kısmet Matbaası, Ankara, 1979,

³³ Genco Atay, **Türk Vergi Yargı Sisteminde Kanun Yolları ve Değerlendirilmesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2002, S.4.

³⁴ Mehmet Emin Altundemir, **Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 1998, s.17.

³⁵ Orhan Özdeş, “Danıştay’ın Kuruluşunun 118.Yıldönümü ve İdari Yargı Günü’nü Açış Konuşması”,**Danıştay Dergisi**, Sayı:62-63, 1986, s.12.

Tanzimat Fermanında hükümdarın tek yanlı iradesi ile vergilendirme üzerindeki mutlak egemenliği sınırlandırılmıştır. Bu fermana ayrı olarak vergi adaleti ile ilgili bazı hükümlere de yer verilmiştir. Uygulamayı denetlemek için Meclis-i Ahkâmı Adliye isimli bir meclis kurulmuştur³⁶. Diğer bir deyişle Tanzimat döneminde yürürlüğe giren “Vilayet Nizamnamesi” ile söz konusu vergi ihtilaflarının incelenmesi İdare meclislerine verilmiştir. Meşrutiyet döneminde, mali yargının oluşumuna doğru ilk adımlar atılmış ve kurulan özel komisyonlar mali uyuşmazlıkları sonuca ulaştırmakla görevlendirilmişlerdir³⁷.

İlk vergi yargısı örgütü (teşkilatı) 1868 yılındaki Şura-ı Devlet Nizamnamesi ile kurulmuştur ve Şura-ı Devlet’in görevleri arasında vergi uyuşmazlıklarının çözümü sayılmıştır. Fakat Şura-ı Devlet’e aktarılan vergi uyuşmazlıklarına bakacak daire bulunmadığı için bu kuruluş tarafından verilen hükümler ilam mahiyetini alamamış ve sadrazam onayı olmadıkça uygulama safhasına geçirilememiştir³⁸.

2- Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyet dönemi vergi yargılaması ile ilgili köklü yapısal reformların yapıldığı 1982 yılından önceki ve sonraki dönem olmak üzere iki ayrı bölüm olarak incelenmektedir.

a- 1982 Öncesi Dönem

Cumhuriyetin ilk yıllarındaki vergi kanunlarında, ortaya çıkan ihtilafların nasıl ve nerede incelenerek karar alınacağı belirtilmiş, itiraz ve temyiz kurullarının oluşturulmasına rağmen vergi yargısı konusunda bütünüyle tam olarak birlik ve düzen sağlanamamıştır³⁹.

Cumhuriyet döneminin başladığı yıllarda çıkarılan her vergi kanunu ile söz konusu kanunun uygulanmasından doğacak ihtilafların çözümünüyle vazifeli itiraz ve temyiz kurulları ayrı ayrı belirlenmiştir. Danıştay söz konusu kurullarda verilecek kararların temyiz mercii ve kanunlarda kurulu belirlenmeyen vergiler için ihtilafların çözümünde ilk derece yargı organıdır. İlk kez 1939 yılında ayrı yasalarda yer edinmiş

³⁶ İlker Çil, **Vergi Yargısının Örgütsel Yapısı**,(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1996, s. 30.

³⁷ Aksoy, 1990 , s.8.

³⁸ Karakoç, 1995, s49.

³⁹ Karakoç,1995 , s.49.

itiraz ve temyiz komisyonları birleştirilerek, tüm vergiler için muteber ortak bir sistem oluşturulmuştur⁴⁰.

1982 yılına kadar vergi yargısı sistemi, itiraz, temyiz komisyonları ve Danıştay birleşiminden olan üçlü bir yapı arz ediyordu. Yine aynı dönemde gümrüklerden toplanan vergiler ve diğer vergilerden meydana gelen ihtilaflar ayrı şekilde çözümleniyordu. Gümrük anlaşmazlıkları idari bir kuruluş olan “Gümrük Hakem Kurullarında” inceleniyor, bu kurullarda kesin çözüme ulaştırılamayan ihtilaflar ise Danıştay’da kesin olarak neticeye bağlanıyordu. Diğer vergiler için ise, ihtilafların ilk görülme yeri, 2926 sayılı (MVVSHK)Maliye Vekaleti teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanuna göre oluşturulmuş muvazzaf ve gayri muvazzaf “vergi itiraz kurulları” idi. Bu kurulun kararlarına bakarak aleyhte bir durumda Vergiler Temyiz Kurulu’na gidilebiliyordu. Danıştay ise, bu yönetsel nitelikteki kurullarda çözümlenemeyen ihtilafların son çözüm mercii görevini üstlenen yargı organı konumundaydı⁴¹.

Bu sistemde vergi uyuşmazlıkları 5 yıldan daha fazla sürelerde çözümlenebilmekte; bu durum da dürüst olmayan ve vergi bilinci oluşmamış vergi mükelleflerini vergi kaçakçılığına kuvvetle özendirerek vergi kayıplarına neden olmaktaydı⁴². Bu sakıncanın giderilmesi için 1961 Anayasasının ortaya koymuş olduğu denetim ve yargı düzeninde vergi uyuşmazlıklarının da bağımsız yargı organları tarafından çözüme kavuşturulmasını gerektiriyordu⁴³. Nitekim, Anayasa Mahkemesi bu dönemlerde almış olduğu kararlarda, itiraz ve temyiz kurullarının yargısal bir kuruluş sayılamayacağına hüküm vermiştir. ‘Yüksek Mahkemenin kararlarına göre kurullar, üyeleri hâkim niteliği bulunmayan mahkeme sayılmayan, yargısal işlevleri olan idari mercilerdir’⁴⁴. Bu sebeplerden kaynaklı vergi ihtilaflarına bakacak ilk derece mahkemelerinin oluşturulması bir zorunluluk haline gelmiştir.

6 Ocak 1982 tarihinde kabul edilen 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile birlikte 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile yürürlükteki sisteme geçilmiştir.

⁴⁰ Engin Kazak, **Türkiye’de Vergi Yargısının Etkinliği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1997, s.19.

⁴¹ Özhan Uluatam, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 1995, s.242.

⁴² İsmail Aktürk, “Vergi Kaybı Sorunu ve Alınabilecek Önlemler”, **D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 3, S.2, 1988, s.135.

⁴³ Ahmet Kumrulu , **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara, 1989, s.31.

⁴⁴ Karakoç,1995, s. 53-54.

b- 1982 Yılından Sonraki Dönem

İdari yargının hem yapılanma hem de kadro olarak, gerçek bir yargı kurulu yapısına en çok yakınlaştığı dönem 1982 Anayasası ile başlayıp devam eden dönemdir⁴⁵. 1982’de Vergi İtiraz ve Temyiz Kurulları kaldırılmış, kaldırılan komisyonlardan kalan boşluk, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile vergi ve bölge idare mahkemeleri ile doldurulmuştur. Bununla birlikte 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile birlikte Danıştay da yeniden yapılandırılmıştır. Bu kuruluşların tatbik edecekleri usul hükümleri ise, 2577 sayılı Kanun ile birlikte yeni temele bağlanmıştır. Vergi davalarında usul hükümlerine baktığımızda günümüzde, Vergi Usul Kanunu’nun içeriğindeki vergi davalarına dair 2577 sayılı Kanunla kaldırılanlar haricinde kalan hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargı Usulleri Kanun hükümleri uygulanmaktadır. Vergilerin zorunlu tahsiline dair ihtilaflarda ise, 6183 sayılı Kanun hükümleri geçerlidir⁴⁶.

B- Vergi Yargısının İşlevleri

Vergi yargısının esas işlevleri; Vergi adaletini sağlama, ihtilafları çözümleme, içtihat yaratma ve hukuki emniyeti sağlama olarak sayılabilir.

1-Vergi Adaletini Sağlama İşlevi

Türkiye Cumhuriyeti’nin hukuk devleti olduğu Anayasanın 2. maddesinde belirtilmiştir, Bunun vergi hukukundaki yansıması ise Anayasa’nın 73. Md.’de belirtilen verginin kanuniliği ilkesidir. Bu ilkeye göre vergiler yasayla konulacak, değiştirilecek, kaldırılacak ve yasalara uygun ve doğru olarak alınacaktır. Yani verginin hukuki esası yasadır ve vergi adaleti temel olarak vergileri düzenleyen yasalar ile muhafaza etmeye çalışılır fakat vergiler ile alakalı kuralların yazılı metin haline getirilmiş olması yeterli bulunmamakta ve uygulamanın bu kurallar çerçevesinde gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu kontrol de vergilendirme muamelelerinin yargısal denetimi ile sağlanmaktadır⁴⁷. Anayasanın

⁴⁵ Osman Ermumcu, “ Türk İdari Yargı Sistemi “, **Türk Hukuk Enstitüsü Dergisi**, S.113, Antalya, 2006, s.3.

⁴⁶ Kamil Mutluer, **Mali Yargı Konusunda Bir Model Önerisi**, Başkent Üniversitesi, Beta Yayıncılık, S.211.

⁴⁷ Karakoç, 1995, s. 10

125. maddesinde düzenlenen yargısal denetim; idarenin tüm eylem ve muamelelerine karşı yargı çözüm yolunu açık tutmaktadır. Bu yargı yolu, mükelleflere verilen vergi ödevine karşı devletçe tanınan bir haktır. Bu şekilde idarenin yargısal teftişi ile hukuk devleti ilkesi gereği mükelleflere uygulanan vergileme işlemlerinin yasaya uygunluğu sağlanmakta ve vergilerin yasallığı ilkesi geçerli kılınmaktadır⁴⁸.

2- Uyuşmazlıkları Çözümleme İşlevi

Vergi yargısı, vergi kanunlarına göre hüküm vererek uyuşmazlığı sonlandırmakta ve böylelikle vergilendirme muamelelerinin yargısal denetimini gerçekleştirmekte, hukuk düzeninin oluşturulmasını sağlamakta ve mükellef ile vergi idaresinin çıkar dengelerini kurmaktadır.

3-İçtihat Yaratma İşlevi

Yargısal içtihat, mahkemece uygun bulunan kararlarda bir sorunun çözümü için takip edilen yoldur. Söz konusu işlev bütün yargısal faaliyetlerde mevcuttur, fakat daima değişen ekonomik alana ayak uydurmak mecburiyetinde olan vergi yargısında oldukça önem arz etmektedir. Ekonomik alandaki gelişmelere uyum sadece kanunlar ile sağlanamaz. Kanunlarda daima tam anlaşılmayan hükümler bulunabilir ya da bazı kanun hükümleri farklı anlamlara gelebilir. Vergi yargısının içtihat yaratma işlevi mali mevzuat hükümlerini yorumlayarak hukuki ve bilimsel anlayışa göre tatbik edilmesine ışık tutmaktadır⁴⁹. Bu işlev aynı zamanda, karmaşık, anlaşılmayan ya da farklı anlaşılmaya müsait hükümleri doğru olarak ve tutarlı bir şekilde yorumlanmasını sağlamaktadır⁵⁰.

4- Hukuki Güvenliği Sağlama İşlevi

Hukuk devletinde vergilerin, vergilerin yasallığı ilkesi gereğince kanunla tahsil edilip edilmediğinin yargısal teftişe tabi tutulması hem idare hem de mükellefler için hukuki güvenliği sağlamaktadır. Başka bir deyişle vergi yargısının hukuki emniyeti sağlama fonksiyonu uyuşmazlıkları çözümleme işlevi ile ilgilidir⁵¹. Fakat bu işlevin tam olarak yerine getirilmesi için vergi ihtilaflarının kısa bir zaman diliminde

⁴⁸Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 13.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi , 2006, s.165-185.

⁴⁹Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku** , Genişletilmiş 17. Baskı, Ankara, Siyasal Kitapevi, 2006 ,a.g.e., s. 185

⁵⁰ Aksoy, 1990, s. 87.

⁵¹ Karakoç, 1995, s. 42.

çözümlemesi ve aynı şekildeki ihtilaflar için aynı kararların tatbik edilmesi gerekmektedir.

C- Vergi Yargısı Sistemleri ve Bağımsızlığı

Vergi yargısı, idarenin belirli bir alandaki işlemlerinin denetimini sağladığı için, hukuk devleti sisteminde, işleve sahip olan bir yargı alanını meydana getirir⁵².

Çeşitli ülkelerde uygulanan vergi yargısı sistemlerini; adli yargıya bağlı, idari yargıya bağlı, bağımsız ve karma vergi yargısı sistemi olarak dört grupta toplamak mümkündür⁵³. Adli yargıya bağlı sisteme Belçika ve Hollanda'yı örnek olarak verebiliriz. Buradaki vergi ihtilafları adli yargı sisteminde yargılanmaktadır. İdari yargıya bağlı sistemde ise İsveç ve Lüksemburg örneğini verebiliriz. Bu ülkelerde gerçekleşen ihtilaflar idari yargı organlarında çözümlenmektedir. Bağımsız vergi yargısı sistemine Almanya'yı örnek olarak gösterebiliriz⁵⁴.

Türkiye'de günümüzde uygulanmakta olan sistem, vergi yargısının idari yargıya bağlı olduğu sistemidir⁵⁵.

Vergi yargısı genellikle idari yargıda yer almaktadır. İdari yargıdan taraf olanlar mali yargının bağımsız olmasını kabul etmemektedirler. Bunun yanında maliyeciler ise vergi yargısının bağımsız yani ayrı bir yargı kolu olması gerektiği görüşünü ortaya koymaktadırlar. Bu görüşü savunanlar, vergi yasalarının tatbikinin vergi hukuku konusunda genel bilgi sahibi olmanın yanı sıra, vergilemede karşılaşılan durumlarda maliye, iktisat, işletme ve muhasebe alanlarının geniş bilgi gerektirdiğini yani sadece genel bilgilerin yetersiz kalacağını ve vergilemeye bağlı işlem ve olayların yargı organlarınca teftişinde bu konularda özel uzmanlaşmayı mecburi hale getirdiğini bildiklerinden dolayı mali yargının bağımsızlığa kavuşturulmasını ve vergi ihtilaflarının bağımsız bir yargı düzeni içerisinde sonuca ulaştırılması gerektiğine inanmaktadırlar⁵⁶.

⁵² Zeynel Murat Gül, "Türk Vergi Yargı Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 1988, Sayı:117, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, s. 45-46

⁵³Kırbaş, s.191.

⁵⁴ Ahmet Senvar Doğu, "Son Vergi Düzenlemelerinin Gerekçeleri ve Bu Düzenlemelerden Beklenenler", **Vergi Reformları**, İ.İ.T.İ.A. Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No:3, İstanbul, 1981, s.421.

⁵⁵ Ahmet Esen, "İdari Yargı Sisteminde Sair Kanun Yolları ve Kanun Yararına Bozma Usulü", **Vergi Dünyası**, Sayı:19, Mart 1983, s.49

⁵⁶ Tosuner, Arıkan, 2012 , s.6.

1- Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargısı Sistemi

Bu görüşü savunanların büyük bir kısmı özel hukukçu olmakla birlikte, vergi ihtilaflarının çözümünün adli yargı içerisinde bulunan vergi yargısı ile çözümlenmeli görüşündedir.

Vergi ihtilaflarını çözümlleyen hakimlerin sadece vergi konusunda uzman olmaları yeterli değildir⁵⁷. Bu uyuşmazlıkları çözümlleyen hâkimde, her şeyden önce, hukuk kültürü ve formasyonunun bulunması gereklidir. Bu da adli hakimlerde mevcuttur⁵⁸. Vergi uyuşmazlıklarının kendilerine özgü teknik ve hukuki nitelikler içermesi, bu ihtilafların adli yargıda çözümlenemeyeceği anlamına gelmemektedir. Çünkü Dış ve Ticaret yasalarının tatbiki esnasında ortaya çıkan kendilerine has teknik ve hukuki özelliklere sahip ihtilaflar, oldukça başarılı bir şekilde adli yargı çerçevesi içinde çeşitli yöntemlerle çözümlenebilmektedir. Bu yöntemlerden ilki bilirkişiye başvurma, diğeri ise adli yargı içinde vergi ihtilaflarına bakacak mahkemelerin oluşması ve bu mahkemelerde görev alacak hakimlerin vergi hukuku konusunda yetiştirilmesidir⁵⁹.

2- İdari Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi

Bu sistemde idari yargı adli yargıdan ayrılmıştır. Vergi yargısını idari yargıya adapte eden görüşlere göre, vergi ihtilaflarının kendine has teknik yönleri ve nitelikleri olması, bir yandan da, yalnızca vergi yasalarını anlamak ve bunların uygulanacağı sahayı teknik bir takım özellikleriyle bilmek gayesi, bağımsız vergi yargısının kurulmasının sebepleri olamaz. Çünkü bu biçimdeki konular idari mahkemelerce bilirkişilere tespit ettirilebilir⁶⁰. Başka bir söyleyişle; bu sistemde vergi ihtilafları idari yargı organlarında çözümlenmektedir. Çünkü vergi ihtilafları tam anlamıyla idari uyuşmazlıklardır. Bu nedenle vergi ihtilaflarına bakan hâkimin rolü, idari ihtilaflara bakan hakimin rolü ile aynıdır. Bundan sebeple, vergi ihtilaflarını idari yargıdan ayrı bağımsız bir yargı koluna teslim etmek idare ve hukuk birliğini bozarak bu yargı kolunu güçsüzleştirmektedir⁶¹. İdare hukuku zaman geçtikçe genişleyen ve gelişen bir hukuk dalıdır. Bu genişlemenin tabii sonucu olarak da günümüzde birçok teknik

⁵⁷ Atay, s.6.

⁵⁸ Kamil Mutluer, **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir, 1997, s.128.

⁵⁹ Altundemir, s.29.

⁶⁰ Tosuner, Arıkan, 2012 , s.13.

⁶¹ Mehmet Aslan, **Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2001,s.185

mevzu idare hukukunun içerisine girmektedir. Şayet, vergi hukukunu idare hukukundan ayırırsak, idare hukukunun içinde bulunan imar hukuku gibi kavramların tanımladıkları konulara da bağımsızlık tanımak gerekmektedir. Çünkü, bunların da en az diğerleri kadar teknik özellikleri vardır. Böyle bir bölümlendirmede ise idare hukukunun bütünlüğü gereksiz olarak parçalanmış ve oldukça fazla bağımsız yargı kolu ortaya çıkmış olur⁶². Bu da devlet bütçesine büyük bir mali yüke sebep olur. Buna ek olarak bu durum yargı kolları arasında da fazlasıyla görev ve hüküm uyumsuzluklarının meydana gelmesine neden olur. Bu sebeple ortaya çıkan bu tür anlaşmazlıkları en az seviyeye düşürmenin en geçerli yöntemi, bağımsız yargı kollarını olabildiğince az sayıda tutmaktır⁶³.

3- Bağımsız Vergi Yargısı Sistemi

Vergi ihtilaflarını çözmekle görevli hakimler adli veya idari yargıya bağlı olduğunda, ihtilafların çözümü esnasında meydana gelen teknik bilgi noksanlarını oldukça sık bilirkişi müessesesine başvurarak karşılama yolunu seçmektedirler. Böyle bir durum sıkça gerçekleştiğinde de, vergi davalarının dava süresinin uzamasına, vergi adaletinin gecikmesine ve böylelikle vergi adaletinin sağlanamamasına neden olmaktadır⁶⁴.

Vergi yargısının bağımsız olması gerektiğini savunanların görüşlerinde vergi ihtilaflarının kendilerine özgü teknik ve hukuki niteliklerinin olduğu ve bu tür ihtilafların sayısının zamanla arttığı hususları en temel noktayı oluşturmaktadır. Ayrıca bilirkişi kurumunun, davaların sonucuna doğrudan tesir eden sakıncaları kendi içinde bulundurması da vergi yargı sisteminin bağımsız olması gerektiğini savunanları haklı kılmaktadır. Dolayısıyla hızlıca sonuçlandırılması gerekli olan vergi ihtilafı davalarına hukuk bilgisi yanı sıra muhasebe, işletme, iktisat ve sosyal konulardaki gelişmelere paralel olarak vergi yasalarında yapılan çok sık değişikliklere de uyum sağlayıp takip edebilecek ve bu değişiklikleri yorumlayabilecek hakimler, bu tür bilgilere sahip olanlardır⁶⁵.

⁶² Önder Keskin, **Vergi Uyuşmazlıklarının Vergi Mahkemelerinde Dava Yoluyla Çözülmesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2002, s.60.

⁶³ Ahmet Kanmaz, **Vergi Yargılamasında Yargı Kararlarına Karşı Başvurulan Kanun Yolları**, Sakarya Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Haziran, 2010, s.8.

⁶⁴ Atay,s.9.

⁶⁵ Altundemir, s. 34.

4- Karma Vergi Yargısı Sistemi

Bu sistemde vergi ihtilafları değişik yargı kollarında çözümlenmektedir. Bu çözüm iki şekilde meydana gelmektedir. Birinci şekilde, vergi ihtilafları önce idari organlarda çözüme ulaştırılmaya çalışılır fakat idari organlarda çözülemese adli yargıda çözümlenmeye çalışılmaktadır. İkinci şekilde ise, vergi ihtilafları bir ayırıma tabi tutularak farklı yargı kollarında çözüme bağlanmaktadır⁶⁶. Fransa’da uygulanan sistemde dolaysız vergilerle muamele vergisinden kaynaklanan ihtilaflar idari yargıda, dolaylı vergilerle harçlar ve gümrük vergisinden kaynaklanan ihtilaflar ise adli yargıda görülmektedir⁶⁷.

III- VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI YOLUYLA ÇÖZÜMÜ

Bazı durumlarda verginin tarafları olan mükellef ve idare arasında ortaya çıkan bazı vergi ihtilaflarının bağımsız yargı organları tarafından çözüme kavuşturulması gerekli olabilmektedir. Bu maksatla, birçok ülkede vergi ihtilaflarının çözümlenmesine yönelik kurulmuş yargı organları mevcuttur. Vergi ihtilafları nedeniyle başvuru yolu vergi yargısı olarak adlandırılır⁶⁸. Vergi yargısı, vergi ihtilaflarının yargı organları aracılığıyla yargısal usullere göre çözümlenmesini temin eden yoldur. Subjektif vergilendirme muamelelerinin hukuki teftişinin yapılması vergi yargısı vasıtasıyla gerçekleşmektedir. Aynı olarak vergi yargısı, vergi hukukunun gelişmesine geliştirdiği içtihatlar ve ortaya koyduğu tefsirlerle de katkıda bulunmaktadır. Vergi yargısı hangi yargıda yer aldığı farketmeksizin iki esas fonksiyonu yerine getirir. Bunlardan ilki içtihatlar aracılığıyla vergi yasalarının tatbik edilmesine ve vergi hukukunun gelişmesine yardımcı bulunmak, ikincisi ise vergilendirme alanında idarenin yargısal teftişini yapmaktır. Bu da vergi adaletinin oluşmasına yardımcı olmaktadır⁶⁹.

⁶⁶ Kanmaz,s. 9.

⁶⁷ Sadık Kırbuş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000,s.207.

⁶⁸ Metin Taş, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi-2003, S.13.

⁶⁹ Yavuz Atar, **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, 2.Baskı, Konya, 1994, s.177.

Çağdaş hukuk devleti bundan böyle idarenin yargısal teftişi ile anlam kazanmaktadır. İdarenin yargısal teftişi artık hukuk devletinin ögesi olmaktan çıkmış hukuk devleti ile eş anlamlı hale gelmiştir⁷⁰.

Vergilendirme muamelesi yetki, şekil, sebep yönleriyle hukuka aykırılığı söz konusu olabileceği gibi konu ya da amaç yönlerinden herhangi biri ile de bu aykırılık olabilmektedir. Bu durumlarda menfaatleri zarar görmüş olanlar, haklarını zedeleyen muamelelerden dolayı dava açmak için yetkiye sahiptir. Vergi dairelerinin konu, mekân ya da süre (zaman) bakımından yetkilerinin üzerine çıkması vergilendirme işleminin yetki bakımından hukuka aykırı olmasını dile getirirken vergi idaresinin uyguladığı vergilendirme ile ilgili muamelenin kati ve yürütülmesi mecburi hale gelinceye kadar izlenmesi icap eden yol, usul, çalışmalar ve tetkiklerin şekil bakımından uygun olmaması durumu da vergilendirme muamelesinin şekil yönünden hukuka aykırılığını anlatmaktadır. Vergilendirme muamelesinin sebep bakımından hukuka aykırılığı ile ifade etmek istediği ise tipiklik olarak bilinen vergiyi doğuran olay olarak karşımıza çıkan maddi olayın, yasa hükmüne uygun olması durumunun meydana gelmemesine rağmen bir kişiye vergi çıkarılmasıdır. Vergilendirme işleminin konu bakımından hukuka aykırılığı ise yasada öngörülen sebep unsurunun oluşmasına rağmen yapılan işlemin yasada öngörülen hukuki sonuçtan başka neticenin doğmasına neden olması durumudur. Vergilendirme işleminin amaç bakımından hukuka aykırılığı ise vergilendirme muamelelerinin kamu yararı göz önünde bulundurularak uygulanması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

A- Vergi Yargılama Usulünde İlkeler

Vergi yargı birimleri görev alanının içine giren uyuşmazlıkları çözümlerken tarafsız bir yargılamanın yapılabilmesi ve zamanı geciktirmeden karar alabilmeleri adına uymaları gereken bir sıra yargılama usulü ilkeleri mevcuttur.

1- Re'sen Araştırma İlkesi

Yargılama teorisinde, dava materyallerini yargılamaya getirilmesi konusunda birbirinin zıttında yer alan iki ilkedен söz edilmektedir. Bunlardan birine göre taraflar, aksini düşünenlere göre de mahkeme bu alanda yetkili ve görevlidir. Birinci durumda

⁷⁰ Zuhâl Berekat, “İdari Yargılama Usulu Hukuku Açısından İstinaf ve Kabul Sorunu”, **Danıştay Dergisi**, S.94, 1998, s.11.

“ taraflarca hazırlama ilkesi”, ikinci durumda ise, “re’ sen araştırma ilkesi” nin geçerli olduğu kabul görülür⁷¹. Vergi yargısı kamu yararı gözettiğinden vergi yargılaması usulünde kendiliğinden (re’ sen) araştırma ilkesi geçerlidir. Re’ sen araştırma ilkesi yargıca olayın çözümlenebilmesi ve doğrunun ortaya çıkarılması için kişinin ulaşamadığı bilgi ve belgeler gibi materyalleri kendiliğinden (re’ sen) araştırma ve ilgili kişi ve makamlardan tarafların talebi olmasa dahi tek taraflı olarak talep edebilme görev ve yetkisini vermektedir⁷².

2- Yazılılık İlkesi

Vergi mahkemelerinde yargılamanın yazılı usulde uygulanması ve tetkikin evrak üzerinde ifa edilmesi hususu hükme bağlanmıştır⁷³. Sözü geçen ilkenin pratik anlamı, davanın somut belgeler üzerinde görülmesi ve tarafların bahsedilen belgeler dışında yaratabileceği delillerin mümkün olduğunca sınırlı olmasıdır⁷⁴. Bu esasa göre yargılamada yazılılık ilkesi geçerlidir. Bu ilkenin amacı, davayı daha fazla hızlandırmak, oluşmuş olan anlaşmazlığın da en kısa sürede çözümlenmesini sağlamaktır. İdari Yargılama Usulü Kanunu bu ilkeye istisna olarak bazı şartların meydana gelmesiyle duruşmanın yapılabileceğini öngörmektedir. Ancak duruşmalı incelemenin tarafları memnun etme haricinde yargılama faaliyetinin daha doğruyu ve daha adil olanı bulması açısından yararsız olduğu ileri sürülmektedir⁷⁵.

3- Delil Serbestisi İlkesi

Delil serbestisi ilkesinin esas ifade ettiği durum, yargı organları önünde ortaya konulan iddiaların, olayın niteliğine uygun her türlü delille kanıtlanmasıdır. Vergi yargısında kullanılacak delillerle alakalı düzenleme Vergi Usul Kanunu’nun 3. Maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre, “Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi

⁷¹ Karakoç,1995 , s. 83.

⁷²Yücel Uğurlu, “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi “, **A.Ü Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:II, Sayı:1, S.132.

⁷³ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Madde 1/2.

⁷⁴Ömür Külahlı, “Vergi Yargılaması Usul ve İlkeleri, Vergi Davasının Hukuki Mahiyeti”, <http://www.ozdogrular.com/content/view/13873/> (Erişim: 25.03.2013).

⁷⁵ Yahya Zabunoğlu, “İdari Yargılama Usulü: Genel İlkeler ve Pozitif Düzenlemeler”, **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu**, Danıştay Başkanlığı Tasnif ve Yayın Bürosu Yayını, No: 33, Ankara 1982, s.97.

ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz”⁷⁶. Bu maddeye baktığımızda, vergi yargısında, yemin ve vergiyi oluşturan (doğuran) olayla ilgisi bulunmayan şahit ifadesi haricinde her türlü delilin ispat niteliğinde olabileceği ve bunun kullanılabilmesi kabul edilmektedir⁷⁷.

4- Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Vergi mahkemeleri, idari mahkemelerde olduğu gibi kural olarak heyet şeklinde yargısal görev yapmaktadır. Bu uygulama usulünün adaleti daha iyi dağıtacağı, mahkeme üyesi yargıçların bilgi ve tecrübelerini toplu bir mahkemede birleştirmek suretiyle tek yargıcın vereceği kararlara göre daha iyi kararlar olacağı savunulmaktadır⁷⁸.

5- Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas bir olay ile ilgili yer alan kuralın, özellik ve şartları ona benzeyen lakin yasada düzenlenmemiş diğer olaya uygulanmasıdır. Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan yasallık ilkesi gereği verginin tatbik edilmesinde ve vergi yargısında kıyas yasağı vardır. Dolayısıyla vergi yargılamasında yargıç bakmakta olduğu davaya yalnızca yasa hükümlerini uygulamak ve yasayı yorumlarken de kıyas yasağını göz önüne almak zorundadır⁷⁹. Eğer vergilendirmede kıyas yolunu uygularsa, verginin kanuniliği ilkesini bozmuş olacaktır.

6- Hakimlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkesi

Yargı bağımsızlığının hukuk devleti ve güçler ayrılığı ilkeleri ile bir arada olduğu unutulmamalıdır⁸⁰. Ancak bağımsızlığın yanında yargıçların baktığı davalarda, davalı ve davacı tarafa karşı objektif olmaları da gerekir.

Hâkimin tarafsızlığını bozan durumlar Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bunlar⁸¹;

⁷⁶ Tosuner, Arıkan, 2012 , s. 125

⁷⁷ Tosuner, Arıkan, 2012 , s. 125.

⁷⁸ Faruk Erem, **Ceza Usul Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Yayın No: 427, 5.Baskı, Ankara 1978, s. 107-108.

⁷⁹ Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa 2010, s. 236.

⁸⁰ M.Bakır Özkan, “ Yeni Anayasa, Adalet Beklentisi, Yargı Bağımsızlığı “, **Hukuk ve Hayat Dergisi**, Sayı:6, Nisan 2011, Ankara, S.1.

⁸¹Tosuner,Arıkan, 2012, s.126.

1)Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 34. Maddesinde “Yargıcın davaya bakmakta yasaklı olduğu durumlar” düzenlenmiştir. Söz konusu durumlar gerçekleştiğinde taraflar talep etmese bile yargıç davadan çekilmeye mecburdur. Çekinme sebepleri ise şunlardır:

- Kendisine ilişkin ya da doğrudan veya dolayısıyla alakalı bulunduğu davalarda,
- Kendisinin ya da eşinin, altsoy ya da üstsoyunun davasında,
- Aralarındaki evlilik bağı sonlanmış olsa bile eşinin davasında,
- Kendisinin evlatlık bağı olan kişinin davasında,
- Üçüncü derece bile olsa kan ya da kendisini oluşturan evlilik bağı ortadan kalksa dahi kayın hısımlığı olanların davasında,
- Davanın taraflarından birinin vekili ya da vasisi veyahut kayyumu yetkisiyle hareket ettiği davalarda yargıçlık yapamaz. Kendiliğinden çekilmek zorundadır.

2)Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 36. maddesinde “Yargıcın Reddi” düzenlenmiştir. 36. Maddede sayılan durumlarda, davanın her iki tarafından birinin yargıcı reddedebileceği gibi yargıç bu reddin istenme sebeplerin varlığını kabul ederse kendi isteğiyle de davaya bakmaktan çekilebilir. Bu halleri de şöyle sayabiliriz:

- Davada, taraflardan herhangi birine nasihatte bulunmuş veya yol göstermiş olması
- Davada, taraflardan birine gerekmeden görüşünü açıklamış olması,
- Davada, tanık veya bilirkişi sıfatıyla dinlenmiş ya da hakem vasfıyla hareket etmiş olması,
- Davanın dördüncü derece dahil olmak üzere yansoy hısımlarına ait olması,
- Dava esnasında taraflardan birisi ile husumeti veya davası bulunması, durumlarında hâkimin (yargıcın) reddi istenebilir ya da kendi si söz konusu davadan çekilebilir.

B- Vergi Yargısı Organları

1982 yılı başında kabul edilen 2575, 2576, 2577 Sayılı kanunlar ve 6545 sayılı kanun ile gelen düzenlemeler ile bugünkü düzenlemede, vergi ihtilaflarının, kural olarak, üç dereceli oluşum içinde çözülmesi öngörülmüştür. Buna göre, ihtilafları ilk derecede vergi mahkemeleri çözümleyecek, vermiş oldukları kararlara karşı, istinaf bölge idare mahkemelerinde, eğer konu bölge idare mahkemelerinin yetki sınırı dışında kalırsa bu davalar için de, temyiz yoluyla Danıştay'da incelenecektir. Danıştay ayrıca yasalara göre ilk derece mahkemesi olarak sonuca bağladığı davalarla alakalı temyiz taleplerini de inceleyerek karara bağlayacaktır⁸².

1- Vergi Mahkemeleri

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla çözümlemesi gereken ihtilafların haricinde olan vergi ihtilafları için, vergi mahkemeleri ilk başvurulacak yargı organıdır. 2576 sayılı Kanuna göre bu mahkemeler, bölgelerin coğrafi konum ve durumları ile iş hacimleri göz önünde alınarak, Adalet bakanlığınca kurulur. Adalet Bakanlığı ise, bu mahkemelerin kuruluşunda ve yargı çevrelerinin oluşturulmasında İçişleri ve Hazine ve Maliye Bakanlıkları'na danışır. Yine aynı şekilde Adalet Bakanlığı, kendisine verilen yetkiyi kullanarak vergi mahkemesi kurulan illeri ve vergi mahkemelerinin yargı çevrelerini Resmi Gazete'de yayımladığı ilan ile belirlemiştir⁸³.

Vergi mahkemeleri ⁸⁴;

- Genel bütçeye ve mahalli idarelere ait vergi, resim, harçlar ile müşabih mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları ile oranlarına ilişkin davaları,
- Yukarıda belirtilmiş olan mevzularda 6183 sayılı AATUHK'un uygulanmasıyla ilgili davaları,
- Diğer yasaların kendisine verdiği işleri çözümler.

Vergi mahkemeleri başkan ve yeterince üyeden oluşmaktadır. Mahkeme komisyonları ise, bir başkan ve iki üyeden meydana gelmektedir. Kural olarak vergi mahkemeleri heyet halinde görev yaparlar. Fakat; her türlü vergi, resim, harç ve

⁸² Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara, 2000, s.36.

⁸³ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.235-236.

⁸⁴ M. Kamil Mutluer, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, S.265.

müşabih mali yükümler ve sözü geçen işlemlerin zam ve cezaları toplamı kanunen belirlenen bir parasal tutarı geçmeyen muamelelere karşı açılan davalar, kanunlara göre usul ve esas yönünden tek hakimle çözümlendirilir⁸⁵. (Tek hakimle görülecek davalarda 2019 yılı için 44.000 TL ‘ yi geçmeyen uyuşmazlıklar.)

Vergi mahkemelerinde davanın, bildirim zamanını takip eden günden başlayarak 30 gün içinde açılması gerekmektedir. 30 günlük bu dava açma süresinin istisnası vardır. “Örneğin bu süre zarfı ödeme emri, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, haciz varakasına karşı açılacak davalarda 7 gün olarak öngörülmüştür”⁸⁶.(2018 yılı itibariyle 15 olarak güncellenmiştir.) Ayrıca bu istisnalara aşağıda yazdıklarımızı da ekleyebiliriz⁸⁷;

- Uzlaşma görüşmelerinin sonucunda anlaşılamazsa ve dava açma süresinin tükenmesine onbeş günden daha az kalmışsa 15 gün,
- Davanın emlak vergisi bakımından asgari değerlere karşı dava açılması halinde takdir kurulu kararının bildiriminden itibaren 15 gün,
- Genel düzenleyici muamelelere karşı Danıştay’a açılan davalarda ise bu süre zarfı 60 gündür.

2- Bölge İdare Mahkemeleri

“Bölge idare mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak, Adalet Bakanlığı tarafından kurulur ve yargı çevreleri belirlenir. Bölge İdare Mahkemeleri’nin Kuruluşunda ve yargı çevrelerinin belirlenmesinde, İçişleri Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın görüşleri alınır”⁸⁸. Bölge idare mahkemeleri (B.İ.M.) bir başkan ve iki üye ile 3 kişiden oluşur. Üyeler, mahkemenin olduğu yerdeki idare ve vergi mahkemesinin başkanlarıdır. Bölge idare mahkemesine itiraz edilecekse vergi mahkemesinin tek hakimle vermiş olduğu kararlara karşı söz konusu olabilir. Bölge idare mahkemelerinin istinaf makamı olmalarının yanı sıra, yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemeleri arasında doğan görev ve yetki uyuşmazlıklarını net karara bağlama yetkileri de mevcuttur. Aynı olarak vergi

⁸⁵ Taş, S.23.

⁸⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2012, S. 132.

⁸⁷ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2008, s.209.

⁸⁸ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, **Vergi Ceza Hukuku**, Bursa, 1993, s.210.

mahkemelerinin yürütmeyi durdurma istemi üzerine verdikleri karara karşı yine bölge idare mahkemesine istinaf talebinde bulunulur. Bölge idare mahkemesine müracaat süresi, vergi mahkemesinin kararının bildirimini takiben 30 gündür. Bölge idare mahkemesine müracaat edilmesi, vergi mahkemesi kararlarının tatbik edilmesini durdurmamaktadır. Bu kararların uygulanması yalnızca; teminat karşılığında yürütmeyi durdurma talep edilmesi ve bu talebin bölge idare mahkemesi tarafından kabul edilebilir bulunması durumunda durmaktadır. Yani mahkeme durdurma kararı verirse, verginin ifası tekrar geciktirilmiş olacaktır⁸⁹.

3- Danıştay

Danıştay, idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen ve yasanın başka idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son tetkik yeri, yasayla belirlenmiş birtakım davalarda ilk ve son derece tetkik yeri ve yine kanunla belirtilmiş birtakım davalarda da aynı şekilde ilk ve son derece mahkemesidir⁹⁰. Vergi mahkemelerinin istinaflara tabi konular haricinde kalan kararları, bu kararın bildiriminden itibaren 30 günlük süre zarfında Danıştay'da temyiz edilebilir. Temyiz başvurusunu taraflardan biri yapabilir. Danıştay'a müracaat edilmesi vergi mahkemesi kararlarının işlerliğini durdurmamaktadır. Durdurma anca teminat karşılığında talep edilen yürütmenin durdurulmasının Danıştay tarafından onayı durumunda uygulanır.

Danıştay ait 15 daireden sadece 3,4,7,9 numaralı olanları vergi ile alakalı ihtilafları ele alırken 10 daire idari uyuşmazlıklara ve idari konulara da 1 daire bakmaktadır. Bahsedilen her dairenin 1 başkanı ve 4 üyesi vardır ve kararlarını oy çokluğuyla verir⁹¹.

Danıştay'ın vergi ihtilaflarının çözümü ile alakalı dairelerinin görevleri 2575 sayılı Kanunda şu şekilde düzenlenmiştir⁹²;

Üçüncü daire, -Vergi mahkemeleri arasında oluşan görev ve yetkiye dair ihtilaflarda ve bağlantılı davalarda merci tayinine

⁸⁹ N. Bilici, 2012, S.134.

⁹⁰ Sabri Coşkun, Müjgan Karyağdı, **İdari Yargılama Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001, S.48.

⁹¹ Şenyüz, Gerçek, Yüce, S. 234.

⁹² Mustafa Bilici, '**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği**, Süleyman Demirel Üniversitesi', Yüksek Lisans Tezi, Isparta 2010, s.44.

- Vergi, resim, harçlarla ilgili olan ve diğer vergi dava dairelerinin yapmakla yükümlü olduğu görevleri dışında kalan muamelelere ilişkin dava ve işleri çözümler.

Dördüncü daire,

-Gelir ve kurumlar vergilerine dair davaları çözümler.

Yedinci daire,

-Gümrük ve gider vergileri ile ithalata ilişkin vergilere

- İşletme vergisine,

-Motorlu taşıtlar vergilerine,

-Veraset ve intikal vergilerine,

-Damga vergisine ve dış seyahat giderleri vergileriyle alakalı davaları çözümler.

Dokuzuncu daire,

- Emlak vergisine,

-Gayrimenkul kıymet artışı vergisine,

-Mahalli idarelere ait vergi, resim, harç ve payları gibi mali yükümlülükleri ile bu idarelerin diğer gelirlerine ve bunların tarifelerine,

- Harçlar Kanununa ilişkin davalara bakar

Bahsedilen bu dava dairelerinin haricinde Vergi Dava Daireleri Kurulu ile İçtihatları Birleştirme Kurulu da vergi ihtilaflarının çözümünde önemli görevler üstlenmişlerdir⁹³.

Danıştay'ın vergi uyuşmazlıkları ile alakalı başlıca görevleri:

- Vergilerle ilgili düzenleyici muamelelere karşı açılacak iptal davalarındaki görevi ilk derece mahkemesi olarak üstlenmek.

⁹³Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s.300.

- Eğer birden fazla vergi mahkemesinin görev ve yetki alanına giren ihtilaflar olursa bu ihtilaflara karşı açılacak davaları da ilk derece yargı organı olarak çözüme kavuşturmak.
- şikayet yolu ile vergi hatalarını düzeltme isteklerinin reddedilmesine dair muamelelerin iptal edilmesi için açılacak olan davalarda ilk derece mahkemesi görevi üstlenmek
- Vergi mahkemelerince verilen nihai(son) hükümlere karşı yapılan temyiz başvurularını, temyiz yargı mercii niteliğiyle incelemekte ve karara bağlamaktadır.

Vergi yargısıyla alakalı Danıştay’ın karar organlarını söyle listeleyebiliriz⁹⁴:

- Danıştay Genel Kurulu,
- Vergi Dava Daireleri,
- Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu,
- İçtihadı Birleştirme Kurulu ve,
- Başkanlık Kurulu,

Ayrıca, Danıştay Başkanının belirleyeceği bir üyenin görevi de, Danıştay Genel Sekreterliği olacaktır.

Danıştay’ın ilgili dairesi gelen dosyayı inceledikten sonra reddetme ya da onaylama seçeneğiyle karşılaşır. Bu onay ve bozma işleminden müteakiben dosya yeniden vergi mahkemesine gönderilir. Danıştay kararı onaylamışsa olağan yargılama süreci tamamlanmış olup bozma şeklinde oluşması durumunda ise iki şekil söz konusudur⁹⁵;

- Vergi mahkemesi kararında mukavemet içine girmezse yine olağan yargılama süreci sonuçlanmış olur.

⁹⁴ Aksoy,1999,s.172.

⁹⁵ N.Bilici, 2012 , s.135.

- Vergi mahkemesi mukavemete girerse yargılama süreci uzayabilmektedir. Bu da taraflardan birinin 30 günlük zaman zarfı içinde temyiz etmesi halinde ortaya çıkmaktadır.

Bu halde dosya tekrar Danıştay'a gider ve bir üst kurul olarak davaya Vergi Dava Daireleri Kurulu'nda bakılır. Burada verilen karar kesindir ve taraflar bu kararlara uymak zorundadır.

C- Vergi Uyuşmazlıklarının Davaya Dönüştürülmesi

Vergi yargılama sistemine göre dava hakkı bulunanlar, anlaşmazlık konusu vakıa hakkında doğrudan vergi mahkemesine başvurarak vergi davası açabilirken, mevcut durumu şartları sağlıyorsa idari çözüm aşamalarına da başvurabilecektir. İdari aşamada çözümlenemeyen uyuşmazlık konusu işlem taraflarca davaya taşınır. Böylelikle uyuşmazlığın çözümü yargı aşamasına taşınmış olur.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DAVASI VE VERGİ DAVASININ HUKUKİ NİTELİĞİ

I- GENEL OLARAK VERGİ DAVASI

Dava, davalı tarafından öznel hakkı zarara uğratılan ya da tehlikeye sokulan veya şahsından haksız bir istekte bulunan davacının mahkemeden hukuki koruma istemesidir. Mahkemeden hukuki koruma isteyen kişiye *davacı*, davacının hakkını zarara uğratan ya da tehlikeye sokan ve bu nedenle kendisine dava açılan kişiye de *davalı* denir⁹⁶.

Türk hukuk sisteminde vergi ihtilaflarına idari yargıda bakılmaktadır ve bu ihtilafların idari dava türleri içinde neticelendirilmesi kabul edilmektedir. Bu bağlamda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda idari dava türleri sayılmıştır;

- İdari işlemlerle ilgili yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden biri ile hukuka uygun olmadığına iptalleri için menfaatleri zarara uğratılan tarafından açılan *İptal Davaları*,
- İdari eylem ve muamelelerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarara uğrayanlar tarafından açılan *Tam Yargı* davaları olarak sayılmıştır.

İptal davaları, özel hukuk içeriğinde mevcut olmayan, idare hukukuna özgü davalardır. Bu davalar, idari muamelenin hukuka aykırılığı sebebiyle iptalini, ortadan kaldırılmasını hedefleyen, başka bir açıklama ile idari muamele ya da karara karşı yönelmiş davalardır. Bu sebeple iptal davalarına literatürde tarafsız davalar da denilmektedir. İptal davası sonucunda, idari işlemin iptali ön görülürse bu işlem ortadan kalkar. Bu nedenle, iptal davalarının neticesi yalnızca davacı için değil, çıkar ilişkisi olan herkes için sonuç doğurur⁹⁷.

İptal davası sadece, idari muamelelere karşı açılabilir. İdari muamele ise, idarenin kamu hukuku kapsamında yaptığı tek yanlı, kati ve doğrudan doğruya uygulanabilir hukuki muamelelerdir. İdari muamelelerin en belirgin özelliği, ilgilinin

⁹⁶ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 'S' Yayınları, Ankara, 1986, s.146.

⁹⁷ Külahlı, s.4.

talebine bağılı olmaksızın, idarenin tek taraflı iradesi ile ilgilinin hukuksal pozisyonuna etki yapabilmesidir⁹⁸.

Danıştay'ın içtihatları ile olgunlaşan ve idare hukukuna has olan bu dava türünün nitelikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir⁹⁹:

- Hukuk devletinde, iptal davası, idarenin hukuka uygunluğunu sağlayan aşamalardan biridir. Bu amaç ile iptal davası basit işleyen karmaşık olmayan yani yalın bir yol olarak düşünülmüştür.

- İptal davası yalnızca hukuka aykırılık durumunda açılabilir. İdarece alınan kararların veya idari muamelelerin idari yargı mercilerince iptali, sadece idari işlemin unsurlarından yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinde hukuka aykırılık olduğunda ortaya çıkar.

- İptal davası bir idari muamelenin bütününe veya bir bölümünün iptal edilmesi sonucunu doğurur. Eğer davacı, iptal haricinde başka bir sonuç hedeflerse (tazminat gibi) bu durumu dava dilekçesinde ayrıyeten ileri sürmesi gerekir.

- İdari muamelelerden “yürütülmesi gerekli” ve “tek yanlı” olanlar yalnızca iptal davasına konu olabilir. İdarenin danışma vasfında olan, görüş bildiren muameleleri, idari sözleşmeler ve idari yargı hükümleri iptal davasına konu olamaz. İptal davasına yalnızca “etkili yönetsel kararlar” konu olabilir.

- İptal davası kamu düzeni çerçevesindedir. İptal davası açabilme yolu kanun ile kapatılmaz. Böyle bir durum Anayasa'ya aykırı olur.

Tam yargı davalarında idari bir muamelenin uygulamasıyla ya da idari bir faaliyet yapılmasıyla kişilerin haklarında zayıat oluşması durumunda doğmaktadır. Tam yargı davasının oluşması için idari işlemin uygulama aşamasına geçerek belirli bir zayıat meydana getirmesi gerekir. İşlem henüz uygulanmadıysa buna istinaden iptal davası açılabilir. Ancak kararın uygulanmasıyla zayıat meydana gelmiş ve kişiselleşmiş olur ve böyle bir durum olduğunda tam yargı davası açılabilir. Fakat tam yargı davalarında idare yerine geçip işlem yapamayan mahkeme sadece yapılan işlemin haksız bir işlem olduğunu belirterek tazminatın verilmesi için idarenin borcu gösterilir¹⁰⁰.

⁹⁸Serkan Acinöroğlu, 'Vergi Davasının Hukuki Niteliği', **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 2009, Cilt: 23, Sayı: 3.

⁹⁹Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Ankara 1996, s.8.

¹⁰⁰Tosuner, Arıkan, 2012, s.67.

Vergi davalarının teorik durumu tartışmalı bir konudur. Tam yargı davası, iptal davası ve kendine özgü dava görüşleri ile birlikte üç birbirinden ayrı görüş doktrinde ve uygulamada kabul görmüştür¹⁰¹. Vergi davaları vergi mahkemelerinde açılan davalara denilmektedir. Bu nedenle “vergi davası” adıyla yeni bir dava türü oluşturulması gereksizdir. Doktrinde vergi davaları daha çok tam yargı davası olarak tanımlanmakta ve bu görüş ağır basmaktadır. Bu duruma vergi davasının parasal maddi mevcutlara dayalı olması gerekçe gösterilmektedir¹⁰². fakat İdari Yargılama Usulü Kanununda sözü edilen tam yargı davaları arasında hiç vergi davalarına yer verilmemiştir. Bu sebeple vergi davalarının aynı zamanda iptal davası olduğu şeklindeki görüşlerde göz ardı edilmemelidir¹⁰³. Diğer bir teze göre vergi davaları kendine has bir dava kategorisini oluşturmaktadır. Bu görüşü savunanların en önemli destekleri İdari Yargı mevzuatında “vergi ihtilafı” veya “vergi davası” nosyonlarına yer verilmiş olmasıdır¹⁰⁴.

A- Vergi Davasının Tarafları

Vergi davalarında davalı ile davacı olmak üzere iki taraf bulunmaktadır.

1- Davacı

Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesi kanunlara uygun olarak dava açmaya yetkili olanları belirtmiştir. Buna göre; yükümlüler ve şahsına vergi cezası kesilenler hesaplanan vergilere ve kesilen cezalara istinaden vergi mahkemelerinde dava açabilirler.

377. maddede dava açabilenler şu şekilde sıralanmıştır¹⁰⁵;

- Mükellefler ve şahsına vergi cezası kesilenler, hesaplanan vergilere ve kesilen cezalara istinaden vergi mahkemesinde dava açabilirler,
- Vergi dairesi düzeltme ve takdir komisyonlarınca takdir edilen vergi matrahlarına istinaden vergi mahkemesinde dava açabilir,

¹⁰¹ Ahmet Kumrulu, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, Çeşitli İdare Hukuk Konuları, Danıştay Yayınları. Ankara, 1992, s. 969.

¹⁰² Yahya Zabunoğlu, **İdari Yargı Hukuku Dersleri**, Ankara, 1981, s. 213.

¹⁰³ Kamil Mutluer, **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, EİTİA Yayını, Eskişehir, 1975, s.428.

¹⁰⁴ Karakoç,1995 s.132.

¹⁰⁵ Mutluer, s.281.

- Belediyelerde dava açma yetkisini varidat müdürü, olmayan bölgelerde hesap işleri müdürü ya da o görevi yapan kullanır,
- Vergi daireleri Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın muvafakatını almadan vergi mahkemelerinin hükümleri karşısında Danıştay'da temyiz davası açamazlar. Fakat Hazine ve Maliye Bakanlığı tespit edeceği tutar sınırlı olmak koşuluyla, muvafakat verme yetkisini defterdarlıklara aktarabilir.

2- Davalı

Vergi davalarında davalı, davaya süje olan işlemi gerçekleştiren ya da kararı alan idari oluşumdur. Yükümlüye vergi tarhiyatı yapan veya ceza yükümlüsüne ceza kesen vergi dairesi davalı pozisyonundadır¹⁰⁶.

Vergi davalarında davalı gösterme şartı vardır. İdari Yargılama Usulü Kanununda dava dilekçelerinde davalının gösterilmemiş ya da yanlış gösterilmiş olması gibi durumlarda tatbik olunacak kuralları içermektedir. Fakat, davalı hatalı gösterilerek veya hiç belirtilmeden açılan davalarda yargı mercii söz konusu davalıyı resen belirlemek zorundadır¹⁰⁷. Eğer ilk inceleme sonuçlandığında gerçek hasım belirlenemezse veya hakkı zarara uğratılan davacı hasım göstermeme halini sürdürürse yargıç İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre davanın reddine karar vermektedir. Davacı bu durumda davalıyı belirten yeni dilekçe ile dava açarsa şahsından yeniden harç alınmamaktadır¹⁰⁸.

B- Dava Konusu

“Vergi dava konusu genel olarak genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklardan oluşturmaktadır”¹⁰⁹.

Vergi davalarında Vergi Usul Kanunu'nun 378. Maddesinde davanın konusu açıklanmıştır. Adı geçen maddeye göre vergi davası oluşturabilmek için verginin tarh

¹⁰⁶ Atar,s 185.

¹⁰⁷ Ali Çatal, 'Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları', Süleyman Demirel Üniversitesi, **Yüksek Lisans Tezi**, Isparta-2002, s.23.

¹⁰⁸ Tosuner, Arıkan, 2012. , s.140.

¹⁰⁹ Ş.Kızılot, Z.Kızılot, 2010, s. 329.

edilmesi, buna istinaden cezanın kesilmesi veya takdir, tadilat kurulu kararlarının tebliğ edilmiş olması, stopaj (tevkif) vasıtasıyla alınan vergilerde ise istihkak sahiplerine ifanın yapılmış ve ifayı yapan tarafından verginin kesilmiş bulunması gerekmektedir¹¹⁰.

1- Verginin Tarhı

Esas olarak aleyhine dava açabilecek tarhiyat şekli, mükellef beyanına dayalı olmayan, ikmalen, re'sen (kendiliğinden) veya idarece yapılan tarhiyattır. Kanuna göre mükelleflerin kendi beyanına dayalı değer üzerinden yapılacak tarhiyatlara istinaden dava açma hakkı bulunmamaktadır. Fakat, ihtirazi kayıtla verilen beyanname ile istisnai durumlar da bulunmaktadır¹¹¹.

a- Verginin Re'sen, İkmalen veya İdarece Tarhı

Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesine istinaden mükellefler beyanda buldukları matrahlar üzerinden tarhiyata karşı dava açamazlar. Fakat vergi sistemimizde beyana dayalı olarak yapılan tarh ve tahakkuk haricinde ikmalen, re' sen ve idarece tarhiyat şekilleri de vardır. Mükellef veya sorumluların ifa etmeleri gereken vergileri bildirmemeleri veya eksik beyan etmeleri durumunda V.U.K. hükümlerine istinaden tarhiyat yapılmaktadır. esas dava konusu yapılabilecek ihtilaflar bu tarhiyatlardan doğanlardır¹¹².

b- İhtirazi Kayıtla Verilen Beyannameler Üzerine Vergi Tarhı

Mükelleflerin beyanname verilme esnasında tereddüt yaşamaması durumu mevcutsa ilerde cezalı duruma düşmemek adına beyannameyi 'ihtirazi kayıtla' verirler. Sözü geçen ihtirazi kayıt kelimesi, birtakım hakların kullanma yetkisinin saklı tutulması anlamında kullanılmaktadır. Kendi verdikleri beyannameye 'bu beyannameye karşı dava açma hakkım saklıdır' şeklinde belirteç konularak beyannamenin imzalanması durumunda mükellefler bu şekilde bildirdikleri beyannamelere dava açabilirler.

¹¹⁰ Kocahanoğlu,s.25.

¹¹¹ Tosuner, Arıkan, 2012, s.143.

¹¹² Tosuner, Arıkan, 2012,s. 142.

b- Tarhiyatta Vergi Hatasının Mevcudiyeti Hali

Mükelleflerin şahsi beyanlarına karşı dava açabilecekleri diğer bir durum ise tarhiyat sırasında hesaplamadan kaynaklanan hesap veya vergilendirme hatasının bulunması halidir. İdari çözüm yollarından biri bu şekilde oluşan hataların düzeltilmesidir. Mükellef açısından hata düzeltme istemine vergi idaresi ret cevabı verirse, ilgili karar 30 günlük süre zarfında vergi mahkemesinde dava edilebilmektedir¹¹³.

2- Vergi Cezası Kesilmesi

Şahsına ceza kesilen kişi, kesilmiş olan ceza ihbarnamesi ve ekleri bildirilmek koşuluyla dava açabilmektedir¹¹⁴.

Kanunlara göre ceza kesilmesi gereken hallerde, kesilen vergi ve cezalar yükümlülere ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilmeli ve cezayı gerektiren olayı belirleyen rapor veya tutanak da ihbarnameye iliştilmelidir¹¹⁵. Vergi cezaları olayların alakalı bulunduğu vergi açısından mükellefin bağlı bulunduğu yer vergi dairesince kesilir¹¹⁶.

3- Takdir Komisyonu Kararları

Takdir komisyonları, yetkili makamlarca talep edilen matrah ve servet takdirlerini yapmak üzere görevlendirilmiş vergi idaresi ve mükellef kesiminin mümessillerinden oluşan sürekli veya geçici kurullardır¹¹⁷.

Mükellefler takdir komisyonu hükümlerine karşı dava açamazlar. Çünkü mükellefler, kendileriyle alakalı ve uygulanması mecburi olan vergi muamelelerine karşı dava açabilirler. Takdir komisyonlarının kararları doğrudan kendilerine tatbik edilmediği için bu hükümlere karşı vergi yargı organlarına başvuramazlar¹¹⁸.

Komisyonlarca verilen takdir kararları vergi dairesine imza karşılığında tebliğ edilir. Mükellefler sadece vergi dairesinin söz konusu matrah tespitine dayanarak

¹¹³ Tosuner, Arıkan, 2012, s. 143.

¹¹⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Gazi Üniversitesi Yayın No: 131, İ.İ.B.F. Yayın No: 49, Ankara 2006, s.191.

¹¹⁵ Vergi Usul Kanunu, Madde 366.

¹¹⁶ Kocahanoğlu, s.29.

¹¹⁷ Kızılot, Kızılot,2010, s. 313.

¹¹⁸ Aksoy, 1999, s. 178.

yapmış olduğu vergi tarhiyatı işlemine karşı dava açabilirler. Bu matraha istinaden oluşan vergi ve cezanın mükellefe tarh ve tebliği takdir kararı ile olur.

Dava açılacak kararlar aşağıdaki şekilde sınırlandırılabilir:

- V.U.K. 267. maddesinde yer alan fiyat ve maliyet bedellerine göre belli edilemeyen ve mükelleflerin talebi üzerine yapılan emsal bedeline karşı dava açılması¹¹⁹,
- Defter ve belgelerini Vergi Usul Kanunu'nun 13.maddesinde belirtilen mücbir sebeplere göre zayi edenler, takdir komisyonunca belirtilen matrah, beyana göre belirtilecek verginin tespitine esas olacağından, aleyhte oluşan kararlara göre mükellefler takdir komisyonu kararına dava açabilirler¹²⁰,
- Emlak vergisine ilişkin baz bedel ve değerlerin tespitiyle ilgili takdir komisyonu hükümleri dava konusu yapılabilir¹²¹.

4- Tevkif Yoluyla Ödenen Vergiler

Ücretler, ücret sayılan ödemeler, ilmi ve mesleki beceriye ait kazanç olan serbest meslek faaliyetleri sebebiyle bu işleri yapanlara ödenen tutarlar, inşaat ve onarım işinde istihkak kıymetleri, menkul sermaye iratları, mükellefiyetler içinde bulunan dar mükelleflere röyalti ve patent haklarının satışı gibi hallerde istihkak sahiplerinin gelir vergilerine istinaden kanunen belli edilen oranlarda ve vergi sorumlusu sıfatıyla gerçek ve tüzel kişilerce vergi tevkifatı yapılmaktadır¹²². Yapılan muamelelerin mükellef tarafından dava konusu olabilmesi için istihkak sahiplerine ifanın yapılmış olması ve ifayı yapan tarafından da verginin kesilmiş bulunması koşulu aranmaktadır. Bu koşulun gerçekleşmediği hallerde dava açma hakkı oluşmamış olur.

5- Ödeme Emri

6183 sayılı A.A.T.U.H.K.' nun 55. Maddesi uyarınca; Amme alacağını vadesinde ifa etmeyenlere 7 gün süresince borçlarını ifa etmeleri ya da mal bildiriminde bulunmaları gerekliliği bir “ödeme emri” ile bildirilir idi. Fakat 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair

¹¹⁹ Tosuner, Arıkan, 2012., s. 145.

¹²⁰ Kızılot, Kızılot, 2010, s. 315.

¹²¹ Kızılot, Kızılot, 2010, s. 315.

¹²² Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, A. Burçin Yereli, **Türk Vergi Yargısı**, İzmir,1999, s.93.

Kanun'un 9. Maddesi ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun 15, 55, 56. ve 60. maddelerinde ve 58. maddesinin birinci ve yedinci fıkralarında yer alan "7" ibareleri "15" şeklinde değiştirilmiştir.

Ödeme emrinde borcun kendisi ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, borcun nereye ödeneceği, mükellefin müddetinde ifa etmediği veya mal bildiriminde bulunmadığında borcun cebren tahsili ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya değin üç ayı geçmeyen hapis cezası ile karşılaşacağı, gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunduğu halde ise hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur¹²³.

Ödeme emrini alan borçlu¹²⁴;

- Söz konusu borcunun olmadığı,
- Borcunu kısmen ödediği,
- Borcun zamanaşımına uğradığı, gibi iddialarla tebliğ tarihinden başlayarak 15 gün süresince vergi mahkemesinde dava açabilir.

Ödeme emrine karşı dava konusu olabilecek sebepler yalnızca tahsile ilişkin sebepler olarak sınırlandırılmıştır. Çünkü tarh ve tahakkuk aşamasında ödeme emrinin temelindeki hukuka aykırılığın çözümlenmiş olması gerekmektedir. Ödeme emrini alan bireyin mal bildirimini ya da borcunu ödeme süresi 15 gündür. Eğer 15 gün içerisinde ödeme ya da beyan gerçekleşmezse 3 ayla sınırlı olmak üzere hapis cezasına maruz kalır. Eğer gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunursa da 1 ay ile 1 yıl arasında hapisle karşılaşmaktadır.

Dava açan borçlu hakkında inceleme işlemleri, davaya bakan mahkeme tarafından yürütmeyi durdurma kararı çıkarılmadıkça devam eder. Görülen davada tamamen veya kısmen haksız bulunan borçludan, haksız çıkılan meblağ % 10 zamlı kamu alacağı olarak tahsil edilir.

¹²³ Ayşe Gınalı, "Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları ve Sorumlulukları", **Mali Çözüm**, S. 105, Mayıs 2011, s. 271.

¹²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Ödeme Emrine Karşı Yapılacak İşlemler, 2007,s.6. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/odemeemrinekarsi2007.pdf> (Erişim:29.03.2013)

6- İhtiyati Tahakkuk

Kamu borçlusunun daha tahakkuku gerçekleşmemiş fakat ileride tahakkuku gerçekleşecek vergi alacağının tahsilinin toplanma aşamasında sıkıntı olacağıyla ilgili bazı işaretlerin varlığı durumunda önceden güvence altına almak için 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiş bir durumdur. İhtiyati tahakkuk yalnızca vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle uygulanabilir. İhtiyati tahakkuk yapılmasını gerektiren durumlar şunlardır¹²⁵.

- Teminat istenmesini gerektiren durumlar mevcutsa,
- Borçlunun belli ikametgâhı yoksa,
- Borçlu ortada yoksa ya da kaçması, mallarını kaçırmaması veyahut hileli yollara sapması ihtimalleri mevcutsa,
- Mal bildirimine davet edilen borçlu, verilen müddet çerçevesinde bildirimde bulunmamış veya eksik bildirimde bulunmuşsa,
- Borçlunun teşebbüsünün danışıklı sahibiyeti olduğuna veya başkasına ait olduğu konusunda deliller edinilmişse,
- Tahsili için kamu alacağı hakkında takip işlemlerine başlanan borçlunun; tahsile kısmen ya da tamamen engel olmak ya da söz konusu tahsili zorlaştırmak amacıyla mallarının bazılarını ya da tamamını elden çıkartması ya da yıpratması veyahut değerini düşürmesi, kaçırmaması, saklamaması, gizlemesi, muvazaa yolu ile başkasının üzerine geçirmesi, gerçek olmayan borçlar öne sürerek ya da alındılar göstererek gerçeğe aykırı surette mal varlığını yok etmesi veya azaltması sebepleriyle hakkında soruşturmaya başlanılmışsa.

Borçlu hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanabilmesi için vergi dairesi müdürünün yazılı isteminin bulunması ve bu talebin defterdar ya da vergi dairesi başkanınca uygun bulunması gerekir.

7- İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz, tahakkuk edecek ya da vadesi gelmemiş bulunan veya vadesi geçmesine rağmen ödeme emri ile bildirimde bulunulmamış olan kamu alacağının

¹²⁵ M. Ezhan Doğrusöz, A. Bumin Doğrusöz, Veysi Seviğ, Funda Tunçel, **Vergi İcra Hukuku**, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, Kasım2012, s.23.

tahsil güvenliğini korumak için yapılan haciz işlemidir. Amme alacaklarının güvencesinin sağlanmasında güvenlik müessesesi olarak kullanılan ihtiyati haciz, söz konusu amme alacağının vadesinin gelmesinin beklenmesi durumunda eğer ki bu bekleyiş alacağın tahsilini tehlikeye sokacaksa ödeme süresi beklenmeden vade gününden önce uygulanır. İhtiyati haciz uygulanmasını gerektiren durumlar şunlardır:

- Teminat istenmesini gerektiren durumlar mevcutsa,
- Borçlunun belli bir ikametgâhı yoksa,
- Borçlu ortadan kaybolmuş, kaçmış veya kaçması, mallarını kaçırmayı ve hileye başvurma ihtimalleri varsa,
- Borçludan teminat bildirilmesi istenmesine rağmen belirtilen süre zarfında teminat veya kefil bildiriminde bulunmamış ya da şahsi kefalet teklifi veya bildirdiği kefil kabul edilmemişse,
- Mal bildirimine çağrılan borçlu, belirtilen zaman içinde mal bildiriminde bulunmamış ya da eksik bildirimde bulunmuşsa,
- Borçlu hakkında, sonuçlanıp sonuçlanmadığına bakılmaksızın, para cezasını gerektiren bir eylem dolayısıyla kamu davası açılmışsa,
- Borçlu, varlıklarını iptali istenebilecek muamele ve tasarrufla elden çıkartmışsa.

İhtiyati haciz uygulaması, alacaklı olan amme idaresinin olduğu mahallîn en büyük memurunun hükmüyle gerçekleşir. İhtiyati haciz işlemi, kesin hacze çevrilmediği müddetçe, ihtiyaten haczedilen varlıkların satılarak paraya çevrilmesi durumu söz konusu değildir. Ancak, ihtiyaten hacze konu malların bozulması, çürümesi gibi sebeplerle saklanması veya korunmasının mümkün olmadığı ya da bekleme süresi arttıkça önemli miktarda değer düşüklüğüne ve maddi kayba uğrayacağını anlaşılmaması gibi durumlarda, haczedilen emtialar paraya çevrilerek, tutarları teminat olarak elde tutulur. İhtiyati haciz işlemi dava konusu edilebilir. Haklarında ihtiyati haciz uygulananlar; uygulama işleminin gerçekleştiği, gıyapta yapılan hacizlerde işleminin tebliğ tarihinden başlayarak 15 gün süresince, alacaklı olan tahsil dairesinin bağlı olduğu vergi mahkemesinde dava açabilir ve açmış olduğu bu davada ihtiyati haciz işleminin tutar ve gerekçelerine de itiraz edebilir¹²⁶.

¹²⁶ M. Doğrusöz, A.Doğrusöz, V. Seviğ, F.Tunçel, s.22.

8- Haciz

Ödeme emrinin yazılı tebliği üzerine borcunu ödemekte direnen borçlunun mal bildiriminde gösterilen ya da borçlu veya üçüncü kişi elindeki tahsil dairesince tespit edilen menkul ve gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı vali ya da kaymakam tarafından yani mahallin en büyük memurunun hükmü ile tahsil dairesince haczedilir¹²⁷. Söz konusu Hacze 30 günlük zaman diliminde dava açılabilir.

9- Tecil İsteğinin Reddi

Tecil, Vergi icra hukukuna göre, vergi borcunun vadesinde ödenmesi ya da cebren alım önlemlerinin tatbik edilmesi vergi borçlusunun zor durumda kalmasına sebep olacaksa, borçlunun yazılı talebi ve teminat göstermesi üzerine, yasalarca belirlenmiş olan faiz karşılığında, amme alacağının vadesinin uzatılabilmesidir¹²⁸. Tecil faizi aylık %1 olarak belirlenmekle birlikte borç en fazla 36 aya kadar ertelenebilmektedir.

Tecil isteği kabul görmeyen yükümlü, idarenin bu ret muamelesine karşı dava açabilir. 6183 Sayılı Kanun erteleme isteğinin reddi durumunda başvurulacak yargı yolunu belirtmemiştir. Bu tecil yani erteleme işleminin geri çevrilmesine karşı açılan davaların görüleceği yer vergi mahkemesin olarak kabul edilmiştir¹²⁹.

C- Görevli ve Yetkili Vergi Mahkemesi

Yargı hukukunda görev nosyonu, bir mahkemenin konusu gereği söz konusu davaya bakmaya yetkisini belirtmek için kullanılır. Yetki kavramı ise, yetkili mahkemenin bu yetkisini uygulamaya geçebileceği coğrafi alanı ifade eder. Bu coğrafi alana yargı çevresi denir¹³⁰. Vergi ihtilaflarına vergi mahkemeleri bakmakla görevlidir. Fakat, Danıştay da birtakım hâllerde ilk derece mahkemesi sıfatıyla vergi ihtilaflarına bakabilmektedir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre vergi ihtilaflarında yetkili mahkeme:

¹²⁷ 6183 A.A.T.U.H.K., Madde62.

¹²⁸ Zeynep Arıkan, "Vergi Borçlarında Tecil", İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansı Dergisi, Sayı: 46, Yıl: 2004, s. 15.

¹²⁹ Tosuner, Arıkan, 2012., s. 151.

¹³⁰ Tosuner, Arıkan, 2012., s.151.

- Anlaşmazlık konusu vergi ve vergi benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren ile bunlara zam ve cezaları kesen,
- Gümrük Kanunu'na göre tahsilatı gereken vergilerle V.U.K. gereğince yapılan şikâyet yoluyla vergi düzeltme istemlerinin reddine ilişkin muamelelerde; vergi vb. mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- A.A.T.U.H.K. tatbik edilmesinde, ödeme emrini düzenleyen,
- Diğer ihtilaflarda dava konusu işlemi yapan birimin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Tarh ve tahakkuk aşamasına gelmiş malî yükümlerle ilgili vergi ihtilaflarında yetkili mahkeme, ihtilaf konusu amme alacağını tarh ve tahakkuk ettiren, bunlarla alakalı zam ve cezaları kesen birimin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Örneğin, tarhiyat sonrası uzlaşma istemleri ile alakalı uzlaşmanın gerçekleşmemesi ya da temin edilememesi durumlarında tarh edilen vergiye istinaden açılan davalarda yetkili mahkeme, ihtilaf konusu vergiyi tarh ve tahakkuk işlemine tabi tutan dairenin (birimin) bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Buna rağmen, tarhiyat sonrası uzlaşma istemlerinin şekle aykırılık veya süre bakımından reddi ile ilgili uzlaşma komisyonunun kesin ve yürütülmesi elzem muamelelerine karşı açılacak olan davalarda yetkili vergi mahkemesi, İdari Yargılama Usulü Kanununa göre belirlenir¹³¹.

D- Dava Açma Süresi

Vergi mahkemesinde özel kanunlarında farklı süre gösterilmeyen durumlarda dava açma süresi otuz gündür. Danıştay ve İdare Mahkemelerinde ise dava açma süresi altmış gündür. Eğer özel kanunlarda ayrıca belirtilen süreler varsa hesaplamalarda bu süreler esas alınmaktadır. Dava açma hakkının kullanılmasının süreyle sınırlandırılması, her iki tarafa da yarar sağlamaktadır. Bu şekilde süreyle sınırlama, idarenin faaliyetlerinde istikrar sağlar. Böylece, idari organlarının itimat duyulan ve verimli bir ortamda vazifelerini icra etmesi sağlanmış olur¹³².

Dava açma süreleri kanunda açıkça gösterilmiştir. Yine 1.fıkarda “özel kanunlarda farklı süre gösterilmeyen durumlarda” ibaresi kullanılarak, bazı yasalarda

¹³¹ Oğuzhan Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XI, Sayı: 1-2, Haziran 2007, s.219-256.

¹³² Aksoy,1999, s. 185.

dava açma süresi açısından, özel hükümler bulunabileceği ve bu özel hükümlerdeki sürelerle uyulması gerektiği belirtilmiştir. Özel dava sürelerinden bazıları şöyledir:

a) Vergi Usul Kanunu Madde 41: Söz konusu maddeye göre, hakkındaki takdir kurulu kararlarına karşı, vergi mahkemelerine dava açma süresi 15 gündür.

b) Vergi Usul Kanunu Madde 49: Söz konusu maddeye göre, emlak vergisi beyanındaki Bina inşaat maliyetleri ile ilgili yapılan ve Resmi ilanını izleyen tarihten itibaren 15 gün içinde Danıştay'a Odalar Birliğince dava açılabilir¹³³.

Takdir komisyonlarının arsalarla ilişkin en düşük ölçüde birim değer saptamasıyla ilgili takdirlere karşı, 15 gün içinde vergi mahkemesine dava açabilirler. Bu mahkemelerce verilen kararlara istinaden 15 gün içinde Danıştay'a başvurulabilir.

c) Vergi Usul Kanunu'na göre, uzlaşma çözüm yoluna başvuran yükümlüler, söz konusu uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda 15 günlük ilave dava süresine sahip olurlar.

d) A.A.T.U.H.K. Madde 58: Atıfta bulunulan maddeye göre, yükümlüler, ödeme emirlerinin tebliğine karşı 7 gün süresince vergi mahkemesinde dava açabilirler.

e) İYUK' nun 10. Maddesine göre; idareye yapılan müracaatlarda 60 günlük bekleme süresinin sona ermesinin ardından idarenin cevap vermesi hâlinde, dava açma süresi, söz konusu cevabın tebliğinden başlayarak 60 günü kapsamaktadır.

f) VUK' un 120. Maddesine göre; düzeltme talebi reddedilen yükümlülerin ret cevabı aldıktan sonra şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na müracaat etmeleri hâlinde, Bakanlığın yanıtının tebliğinden itibaren 60 günlük dava açma süresi mevcuttur.

Mükellef eğer ki vergi mahkemelerine dava açmayı düşünüyorsa bu sürelerle uygun hareket etmek zorundadır. Aksi halde dava açma süresine uyulmaması dava hakkı düşürücü niteliğinde bulunduğundan, süresinde açılmayan davada bu hak düşer

¹³³Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara,2006, s.310.

ve yargı yolu kapanır¹³⁴. Yani dava açma süresi dolduğunda, taraflar dava aşma hakkını kaybederler, böylelikle bir daha vergi mahkemesine aynı konuyla ilgili başvuramazlar¹³⁵.

1- Dava Açma Süresinin Başlaması

“Vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda dava açma süresi”¹³⁶;

- Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, söz konusu tahsilâtın yapıldığı,
- Tebliğ yapılan ya da bildirim yerine geçen muamelelerde, muamelenin yapıldığı,
- Stopaj yoluyla elde edilen vergilerde, istihkak sahibine ifanın yapıldığı,
- Tescile bağlı vergilerde tescil muamelesinin yapıldığı,
- İdarenin dava açması icap eden konularda, ilgili merci veya kurul kararının idareye ulaştığı tarihi izleyen günden itibaren başlar.

İkametleri belli olmayanlara özel yasalardaki kararlara istinaden ilan yoluyla bildirim yapılan durumlarda, aksi belirtilmedikçe süre son ilan tarihini takip eden günden itibaren onbeş gün sonra işlemeye başlar.

İlanı icap eden düzenleyici muamelelerde dava açma süresi, söz konusu ilan tarihini takip eden günden itibaren başlar. Fakat bu muamelelerin tatbiki üzerine ilgililer, düzenleyici muamele ya da uygulanan muamele veya her ikisine de aleyhte dava açabilirler. Düzenleyici muamelenin iptal edilmemiş bulunması bu düzenlemeye dayalı muamelenin iptaline engel olmaz.

2- Dava Açma İşleminin Hesaplanması

Vergi yasalarında sürelerin hesaplanması şöyledir:

- Süreler gün olarak belirtilmişse, aynı gün hesaba dahil edilmez ve son günün tatil saatinde biter.

¹³⁴ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s.303.

¹³⁵ Ali Metin İnal, **Vergi Hukuku1**, Manisa1996, s.164.

¹³⁶ G.İ.B, S.9, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf> (Erişim: 30.03.13)

- Süreler hafta olarak belirtilmişse, sürenin başladığı güne denk gelen izleyen haftadaki günün mesai saati sonunda bitmektedir.
- Süre eğer ay olarak belirtilmişse, sürenin başladığı güne denk gelen izleyen ayda bir gün yoksa süre aynı ayın son gününün tatilinde bitmektedir.
- Resmi tatiller süreye dâhil değildir. Sürenin son günü tatile tekabül ederse süre tatili izleyen ilk iş gününün bitimine kadar uzar.

3- Sürenin Uzaması

Sürenin uzamasının iki hâlde mümkün olacağı belirtilmiştir. Bunlardan ilki dava açma müddetinin son gününün tatile denk gelmedi hali; ikincisi ise, sürenin sonlanmasının çalışmaya ara vermeye rastlaması durumudur. Eğer dava açma süresi mali tatile denk gelirse, mali tatil boyunca süre işlemeyecektir. Mali tatil sebebiyle uzayan dava açma süresinin bitiminin İdari Yargılama Usul Kanunu'na göre çalışmaya ara verme süresine denk gelmesi hâlinde ise dava açma süresi, adli tatilin bitimini izleyen günden başlayarak 7 gün uzayacaktır.

Diğer yandan mükellefin uzlaşmaya müracaatı ve uzlaşma görüşmelerine rağmen uzlaşmanın sağlanması durumunda mükellefe ek dava açma süresi verilebileceğinden söz edilmektedir.

4- Sürenin Durması

Hukukta kanunen kabul edilen birtakım durumlarda sürenin işlememesi, sürenin durması olarak adlandırılmaktadır. “Vergi yargısında sürenin durması ile ilgili düzenleme şöyledir. “İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur” denilmektedir”¹³⁷.

¹³⁷ Mutluer, 1997 s.290.

II- DAVA DİLEKÇESİ

İ.Y.U.K.'nun 3.maddesinde vergi davasının açılması için Vergi Mahkemesi ve Danıştay başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle başvurması gerektiği yer almaktadır¹³⁸. Bu maddeye göre yazılı ve imzalı dilekçelerin vergi davalarında dava açmadaki ilk usulî koşul olduğunu ve bu koşullar gerçekleştirildikten sonra dilekçelerin verileceği makamları ifade etmektedir.

A- Dava Dilekçelerinin Şekli

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, idari davaların açılabilmesi için düzenlenen dilekçede yer alması gereken hususlar şunlardır¹³⁹:

- Tarafların, vekillerinin veya temsilcilerinin isim ve soy isimleri ya da unvan ve adresleri,
- Davanın konusu ve nedenleri ile dayandığı deliller,
- Davaya konusu işlemin yazılı bildirim tarihi,
- Vergi ve benzeri mali yükümler ile bu yükümlerin zam ve cezalarının miktarı,
- Salınan verginin veya vergi cezasının türü ve yılı, bildirimi yapılan ihbarnamenin tarihi ve numarası veyahut bulunuyorsa mükellef hesap numarası.

Dava dilekçesinin bahsedildiği gibi düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi durumda 30 gün içerisinde tekrar dava açılmak üzere dilekçe reddedilecektir. Dilekçedeki noksanlık diğer tarafın müdafaasını veya davanın görülmesine engel yaratan bir duruma sebep oluyorsa, dilekçeyi reddetmek gerekir.¹⁴⁰

B- Dilekçelerin Verileceği Yerler ve Davanın Açılma Zamanı

Dava dilekçesine, ilk olarak dilekçenin verileceği makama hitap kısmı ile başlanır. Bu kısımda kural olarak ihtilaf hangi yargı yerinde çözülecekse o yargı yerinin adı ve yeri belirtilir. Fakat İdari Yargılama Usulü Kanunu söz konusu idari

¹³⁸<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.Asp?MevzuatKod=1.5.2577&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=idari+yargi&Tur=1&Tertip=5&No=2577>(Erişim:15.04.2013).

¹³⁹<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.Asp?MevzuatKod=1.5.2577&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=idari+yargi&Tur=1&Tertip=5&No=2577>(Erişim:15.04.2013).

¹⁴⁰Tosuner, Arıkan, 2012, s.160–161.

dava dilekçelerinin verilebileceği farklı makamlar da öngördüğünden süjenin bu ilkeler çerçevesinde ele alınması uygundur¹⁴¹.

İdari davalarla vergi davalarında söz konusu dava dilekçeleri, savunmalar, davaya dair her türlü yazılar, Danıştay veya ilgili idare ve vergi mahkemesi başkanlıklarına, söz konusu idare veya vergi mahkemesi mevcut olmayan yerlerde Asliye Hukuk hâkimliklerine, ülke dışında da Türk Konsolosluklarına verilebilir. Eski Danıştay Kanunu'na göre, dilekçeler kaymakamlıklara ya da valiliklere verilebilirdi. İdari Yargılama Usulü Kanunu ise bu durumu kaldırarak, dava dilekçelerinin Asliye hukuk yargıçlarına da verilebileceği kuralını getirmiştir. Söz konusu düzenleme davacılara kolaylık sağlayan özelliكتedir¹⁴².

Dava dilekçeleri ait olmadıkları yerlere verilirse dilekçeyi kabul eden mahkeme veya idare tarafından söz konusu dilekçeler üç gün içerisinde yetkili mahkemeye aktarmaktadır. Dilekçenin verilmesinin ardından davacıların, dilekçenin kayıt tarihi ve sayısını belirten imzalı ve aynı zamanda mühürlü, pulsuz bir alındı belgesi istemeleri gerekir. Böylelikle dava, oluşturulan bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış addedilir. Dikkat edileceği gibi, vergi davaları doğrudan mahkeme başkanlıklarına başvuru yoluyla açılabilir. Vergi Usul Kanununun kaldırılan kararı gereğince, itiraz ve temyiz dilekçelerinin postayla da aktarılması imkânı mevcuttu. Böylelikle dilekçeler postaya verildiğinde itiraz yapılmış sayılıyordu. Fakat İdari Yargılama Usulü Kanununda Vergi Usul Kanunu'nun kaldırılan kararı gibi posta yoluyla dava açma olanağına yer verilmemiş, yukarıdaki esas usul kabul edilmiştir¹⁴³.

Posta aracılığıyla dava açmanın teoride mümkün olduğunu belirten görüşler de mevcuttur. Fakat pratikte uygulamaya başvurulmaması davacının yararınadır. Çünkü dava dilekçenin postaya verildiğinde değil, mahkemede kayıt altına alındığı gün açılmış sayılacağından dolayı dava açma süresi kaçırılabilir. Yine aynı şekilde, bu usulde harç miktarı ve posta pulunun noksanlığı durumunda problemler çıkabilir¹⁴⁴.

¹⁴¹ Kızılot,Kızılot, Güncellenmiş 17.Baskı,2010,s.385.

¹⁴² Şeref Gözübüyük,Turgut Tan; **İdare Hukuku Cilt 2 İdari Yargılama Hukuku**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı,Turhan Kitabevi Yayınları,Ankara,2008,s.1041.

¹⁴³ Tosuner, Arıkan, 2012, s.164.

¹⁴⁴ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, Güncelleştirilmiş 7.Baskı,Ekin Kitabevi Yayınları,Bursa,2008,s.811.

Herhangi bir nedenle harcı veya posta ücreti ödenmeden ya da noksan ödenerek dava açılmış olması durumunda, 30 gün içinde bu ödemelerin tamamlanması uyarısı ilgiliye tebliğ olunur. Bu tebligata rağmen gereği yapılmazsa bildirim aynı şekilde tekrarlanır. Eğer buna rağmen harç ya da posta ücreti verilen süre içinde ödenmez ya da tamamlanmazsa dava açılmamış sayılarak davacıya tebliğ edilir. Davanın açılmasının ardından posta ücretinde tebliğ işlemlerinin uygulanmasını engelleyecek şekilde azalma gerçekleşirse 30 günlük süre içinde tamamlanması ilgiliye tebliğ edilir. Tamamlanmazsa bildirim aynı şekilde tekrarlanır. Buna rağmen tamamlanmazsa dosya işlemde kaldırılır. Üç aylık süre zarfında tekrar işleme konulması talep edilmezse, dava açılmamış sayılır¹⁴⁵.

C- Aynı Dilekçe İle Dava Açılabilecek Durumlar

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, her idari işlem için tek tek dava açılması esastır. Fakat belirli şartların mevcudiyeti hâlinde, kişi birden fazla idari muameleye karşı davayı tek dilekçeyle açabildiği gibi bazı durumlarda ise birden fazla kişinin dava açmak için tek dilekçe ile müracaatı yeterlidir.

1- Aynı Kişinin Birden Fazla İdari İşleme Karşı Tek Dilekçe İle Dava Açması

Bir kişinin şahsını ilgilendiren birden fazla idari muameleye karşı tek dilekçe aracılığıyla dava açabilmesi için bu işlemler arasında maddi veya hukuki açıdan bağıllık ya da neden-sonuç ilişkisi olması gerekir. Maddi açıdan bağıllık, vergiye dair idari muamelenin aynı nedenden kaynaklanması iken; hukuki açıdan bağıllık, muamelelerin aynı yasal gerekçeye dayanması anlamındadır. Örneğin, vergi incelemesi neticesinde kayıt dışı gelir tespit edilir ve buna istinaden mükellefe kurumlar vergisi tarhiyatının yanı sıra kaçakçılık cezası kesilmişse, mükellef her iki muameleye karşı tek dilekçe ile yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Çünkü her iki durumun da maddi sebebi aynı olmakla birlikte aralarında neden-sonuç ilişkisi bulunmaktadır¹⁴⁶.

¹⁴⁵ Fatih Dikici, **İdare Hukuku- İdari Yargılama Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Agon Yayıncılık, Ankara, 2005, s.551.

¹⁴⁶ Kızılot, Kızılot, Güncellenmiş 17. Baskı s.412.

Tek dilekçe ile dava açılabilmesi için gerekli olan bir diğer durum da, bu davalara bakmak aynı yargı yerinin ve aynı şekilde yine aynı yargı düzeninin görev alanı içinde olmalıdır. Eğer bu davaların birine Danıştay, diğerine adliye mahkemesi, ya da Askeri Yüksek İdare Mahkemesi bakıyorsa, bu kararlara karşı tek dilekçe ile dava açılmaz. Buna keza aynı yargı yerinin görevli olması tek başına yeterli olamamakta bu kararların temyiz yerlerinin de aynı olması gerekmektedir. Örnek olarak, konusu damga vergisi ile noter harcı olan bir davayı ele aldığımızda bu iki kavram arasında hukuki bağıllık olmadığı ve aynı şekilde bunların temyiz yerleri de ayrı olduğundan dolayı tek dilekçe ile dava açılması mümkün değildir¹⁴⁷.

Süre bakımından uygunluk bulunması da tek dilekçe ile dava açılmasının koşullarındandır. Süre açısından her iki işleme birden dava açma imkânı bulunmalıdır. Kararlardan birinin dava açma için öngörülen süresi geçmiş ise, dava açma süresi geçmemiş bulunan ile birlikte tek dilekçe ile dava konusu edilebilme olasılığı kalmamaktadır. Bununla birlikte kararların aynı türden olma mecburiyeti de bulunmaktadır. Örneğin tek dilekçe aracılığıyla iptal davası ile temyiz başvurusunda bulunulamaz. Dava konusu olacak kararlar arasında davalı açısından da uygunluk bulunması gerekir. Muamelelerden birinde gösterilecek davalı, diğer davalıdan farklı ise burada da tek dilekçe ile dava açılması mümkün olmamaktadır¹⁴⁸.

2-Birden Fazla Kişinin Tek Dilekçe ile Dava Açabileceği Durumlar

Birden fazla kişinin idari muameleye karşı tek dilekçe ile dava açmasına ilişkin koşullar İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, idari işleme karşı birden fazla kişinin tek dilekçeyle dava açmasının koşulu davacıların hak veya menfaatlerinde ortaklık bulunması ve davaya sebep olan maddi olay veya hukuki nedenlerin aynı olmasıdır¹⁴⁹.

Burada bahsedilen “maddi olay” idarece oluşturulan işlem veya eylem, bahsedilen “hukuki sebep” kavramını eylem veya işleme dayanak oluşturan kanun hükmü olarak anlamak gerekmektedir. Hak ve menfaatte paydaşlık mevcut olması

¹⁴⁷ Gözübüyük, Tan, s.1048-1049.

¹⁴⁸ Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Güncelleştirilmiş 20.Bası,Turhan Kitabevi Yayınları,Ankara,2004,s.435.

¹⁴⁹<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.2577&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=idari%20yargi&Tur=1&Tertip=5&No=2577>(Erişim:15.04.2013).

idari eylem veya muamelenin birden fazla kişinin hak ya da çıkarlarını ihlal etmesi olarak anlaşılmalıdır. Kanuna göre, bir idari muameleye karşı birden fazla kişinin tek dilekçe ile dava açabilmesi yukarıda belirtilen şartların tamamının oluşmuş olmasına bağlıdır. Yalnızca hak ve menfaatte paydaşlık veya aynı maddi ya da hukuki sebebe dayalı bir şekilde gerçekleşmiş olma koşulu tek başına yeterli değildir.¹⁵⁰

Birlikte dava açanların dava süresince birlikte eylem göstermeleri ve ortak adres belirtmeleri gerekmektedir. Bunlar hakkındaki karar da müştereken verilir. Ortak dava açmanın koşullarının mevcut olup olmadığını, yargı yeri, “ilk inceleme” evresinde ele almak zorundadır. Davalı, ortak dava açmanın şartlarının mevcut olmadığını her zaman ileri sürebilir. Danıştay çoğu kararında, kişilerin maruz kaldıkları haksızlıktan doğan zararların nitelik ya da nicelik bakımından farklılık göstermesi hâlinde, menfaat ilişkisi bulunduğu iddiasını reddetmekte ve ayrı dava açmalarına hakkında karar vermektedir¹⁵¹.

3- Tek Dilekçe ile Dava Açılmasına Dair Bazı Örnek Olaylar

İkmalen veya re’sen tarhiyat sonucunda, hesaplanan vergi ile ceza, tek vergi türü ile alakalıysa, tek dilekçe ile vergi mahkemesinde dava açılabilir¹⁵².

Örneğin, Ahmet’in 2009 yılındaki defter ve belgelerinin incelenmesiyle 2009 yılında 150 bin TL’ye aldığı makine için amortisman ayırması gerekirken bir defada gider olarak gösterdiği saptanmıştır. Vergi incelemesi sonucu bulunan 150 bin TL matrah farkına, gelir vergisi ve vergi zıyaı cezası işletilmiştir. Bu durumda Ahmet, gelir vergisi ve vergi zıyaı kararlarının her ikisine birden tek dilekçe ile dava açabilecektir. Her iki muamele de aynı yargı yeri görevi ve yetkisi alanındadır. Temyiz merci ve yargılama usulü bakımından farklılık göstermez.

İkmalen ya da re’sen gerçekleştirilen tarhiyat sonucunda, hesaplanan vergi ile ceza, birden fazla vergi çeşidi ile alakalıysa ayrı iki dilekçe ile dava açılması gerekmektedir¹⁵³.

¹⁵⁰ Kızılot,Kızılot, Güncellenmiş 17.Baskı,s.414.

¹⁵¹ Gözübüyük, s.437.

¹⁵² Kızılot,Kızılot, Güncellenmiş 17.Baskı s.415.

¹⁵³ Kızılot,Kızılot, Güncellenmiş 17.Baskı s.416.

Örneğin, yap-satıcı olarak müteahhitlik yapan kişinin, defter ve belgelerinin incelenmesinden sonra, satışını yaptığı daire ve dükkânlara ait satış bedelini düşük gösterdiği tespit edilerek bulunan matrah farkı üzerinden bu kişiye;

- Gelir vergisi ile birlikte vergi zıyaı cezası,
- Katma değer vergisi ile birlikte vergi zıyaı cezası, kesilerek, vergi/ceza ihbarnamesi ile bildirim sağlanmıştır. Bu durumda kişi,
- Gelir vergisi ile vergi zıyaı cezası adına ayrı bir dava dilekçesi,
- Katma değer vergisi ile vergi zıyaı cezası adına da ayrı bir dava dilekçesi oluşturarak iki ayrı dilekçe ile birlikte dava açacaktır.

İki ayrı dava dilekçesiyle dava açılmasının bir nedeni, vergi mahkemesi tarafından verilen kararlar Danıştay'da temyiz olunduğunda;

- Gelir vergisi ile ilgili ihtilafın Danıştay'ın 3 ya da 4 nolu dava dairesinde,
- Katma değer vergisi ile alakalı ihtilafın 3,4,7 ya da 9 nolu Danıştay dava dairesine gidecek olmasıyla birlikte temyiz incelemesinde gelir vergisi ve Katma Değer Vergisi bakımından ayrı ayrı incelenecek olmasıdır.

D- Bağlantılı Davalar

İdari Yargılama Usulü Kanununun 38.maddesinin 1.fikrasına göre “Aynı maddi veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm diğerini etkileyecek nitelikte olan davalar bağlantılı davalardır.”¹⁵⁴.

Söz konusu bu madde ile bağlantı kavramını açıklayan ögelerle tek dilekçe ile dava açılacak durumlara ilişkin düzenlemenin muhteviyatı itibariyle paralellik gösterdiği görülecektir. Ayrıca bağlantılı davaların ayrılması ve birleştirilmedi usulünün esas amacının usul ekonomisi ilkesine tabi kalarak emek ve zaman israfını önlemek olduğu düşünülebilir.

1- Davaların Birleştirilmesi

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, aralarında bağlantı bulunan fakat; görevli yargı yerlerinin ayrı olması ya da başka nedenlerle ayrı mahkemelerde açılan

¹⁵⁴http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.Asp?MevzuatKod=1.5.2577&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=idari_yargi&Tur=1&Tertip=5&No=2577(Erişim: 15.04.2013).

davalarda taraflardan birinin isteğiyle ya da doğrudan mahkemece bağlantının varlığına karar verilir. Bağlantılı davalardan birinin Danıştay'da olması durumunda dava dosyası Danıştay'a gönderilir. Örnek verecek olursak İzmir Vergi Mahkemesi'nde ve Danıştay'da açılan dava arasında her iki taraftan birinin talebi üzerine veyahut İzmir Vergi Mahkemesince re'sen bir bağlantının bulunduğu hükmedilirse dosya Danıştay'a gönderilecektir¹⁵⁵.

Bağlantılı davaların bulunduğu yer, aynı Bölge İdare Mahkemesinin olduğu yargı çevresindeki mahkemelerse dosyaların İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 38. Maddesinin 5.fikrasında, o yerin bölge idare mahkemesine gönderileceği belirtilmiştir. Örnek olarak aynı ildeki 1.Vergi Mahkemesi ile 2. Vergi Mahkemesinde görülen davalar eğer arasında bağlantı mevcutsa dosyalar o ilin Bölge İdare Mahkemesine gönderilir. Fakat; bağlantılı davalar ayrı bölge idare mahkemelerinin yargı çevrelerindeyse dosya aynı kanun maddesi gereğince Danıştay'a gönderilir. Örnek verecek olursak Manisa Bölge İdare Mahkemesi ile İzmir Bölge İdare Mahkemesi'nin kendi yargı çevresindeki Mahkemelerde açılan davalar arasında bağlantının olduğu tespit edilirse dosyalar Danıştay'a gönderilir¹⁵⁶.

Davalardan biri Danıştay'ın görev alanına giriyorsa ve bağlantı da bulunuyorsa, birleşen davaya Danıştay'da bakılır. Danıştay ve Bölge İdare Mahkemesi'nin söz konusu bağlantılı davalarla alakalı verdiği kararlar mutlak ve itiraz edilemez.

Bağlantılı davalar Danıştay'ın farklı dairelerindeyse, bağlantı kararının neye dayanarak verileceği ve birleşen davalara hangi yargı yerinde bakılacağı ile ilgili İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda bir düzenleme bulunmamaktadır. Burada boşluk bulunmaktadır. İçtihat mahkemesi olan Danıştay, bu boşluğu idare hukukunun genel ilkelerinden faydalanarak doldurabilir. Bu hâlde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 45.maddesi bu boşluğu doldurmaya yardımcı olabilir. "Uyuşmazlığı doğuran asıl hukuki ilişkiye ait davaya bakan Danıştay dairesinin birleştirilen davalara bakabileceği söylenebilir. Danıştay 3. ve 10. Daireleri bunu uygulamıştır"¹⁵⁷.

¹⁵⁵ Tosuner, Arıkan, 2012, s.166.

¹⁵⁶ Tosuner, Arıkan, 2012 s.167.

¹⁵⁷ Gözünüyük, Tan, s.1063.

2- Davaların Ayrılması

Birleşen davalar ayrılabilceği gibi, birlikte açılmış olan davalar da ayrılabilir. Davaların ayrılması yöntemleri Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda (45-48.maddeleri arasında) düzenlenmiştir. İdari Yargı yerleri, Hukuk Usulü muhakemeleri Kanunundaki söz konusu usullere bağılı kalmadan davaların ayrılması hükmünü kendiliğinden ya da tarafların istemleri üzerine verebilir¹⁵⁸.

Burada dikkat edilmesi gereken durum, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay hükümlerinin kesin olduğunun unutulması ve bu merciler tarafından birleştirilen davalar ayrılmamalıdır. Fakat, davanın ileriki aşamasında, yargıç için kolaylık olsun diye birleştirilen davalar, hâkimin yargılamayı sürdürmesi ve karar vermesini negatif bir şekilde etkiliyor ve birleştirme koşulları da yok olmuşsa hâkim re'sen davaların ayrılmasına hüküm verebilmektedir. Ayrılmasına hükümedilen davalar için ayrı dilekçe vermeye gerek kalmadan ayrı dosya açılmaktadır¹⁵⁹.

E- Dava Dilekçeleri Üzerinde İlk İnceleme.

Dava dilekçelerinde ilk inceleme, aşağıda sıralanan konularda yapılır¹⁶⁰:

- ✓ Görev ve yetki,
- ✓ İdari merci tecavüzü,
- ✓ Ehliyet,
- ✓ İdari davaya konu olabilecek kati ve yürütülebilir bir işlemin var olup olmadığı,
- ✓ Süre aşımı,
- ✓ Husumet,
- ✓ İdari Yargılama Usulu Kanunu'nun 3.ve 5.maddesine uygun olup olmadığı.

İlk inceleme, filtre görevi yaparak yargılama sürecinde dava dilekçelerinin bildirimde çıkmadan önce oluşan eksikliklerinin giderilmesini sağlar.

Dava dilekçeleri, Danıştay'da yer alan tetkik hâkimleri ile idare ve vergi mahkemelerinde bulunan mahkeme başkanları ya da üye tarafından incelenir. İlk inceleme esnasında, hukuka aykırı herhangi bir duruma rastlanmaz ya da inceleme

¹⁵⁸Gözübüyük, Tan, s.1066.

¹⁵⁹ Tosuner, Arıkan, s.169.

¹⁶⁰<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.Asp?MevzuatKod=1.5.2577&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=idari+yargi&Tur=1&Tertip=5&No=2577>(Erişim:15.04.2013).

yapanların sunduğu raporda ileri sürülen sakatlıklar, bu kurumlarca yerinde bulunmazsa, dava dilekçesinin tebliği yapılır¹⁶¹.

Kanunda sayılan ilk inceleme konularına “dava şartları” da denilmektedir. Dava şartlarının varoluş amacı davanın açılabilmesi olmamakla birlikte bu şartlar, mahkemenin davanın esası ile ilgili inceleme yapabilmesi açısından gerekli olan şartlardır. Dava şartlarında yasalara aykırılık görüldüğünde tebligat muameleleri yapılmadan dava sonuçlandırılabilir. İlk inceleme üzerine dilekçede var olan birtakım noksanların giderilmesi davacıya tebliğ edilerek belirli bir süre zarfında davanın yenilenmesi istenir. Fakat; dilekçede aynı hatamın ikinci kez yapılması nedeniyle davanın reddine karar verilirse, davanın yenilenmesi imkânı bulunmamaktadır¹⁶².

1- Görev ve Yetki

İdari yargıda görev ve yetki amme düzeni ile ilgilidir. Hakim yargılamanın her sürecinde görev ve yetki mevzusunu re’sen dikkate alır. Eğer dava, adli ve askeri yargının görev alanındaki konularda açılırsa reddedilir. İdari yargının görev alanında olan konular ise görev açısından reddedilerek, dosyanın görevli mahkemeye iletilmesine karar verilir. Davanın yetkili mahkemede açılmaması hâlinde ise dava yetki açısından reddedilerek dosyanın yetkili vergi mahkemesine iletilmesine karar verilir¹⁶³.

2- İdari Mercî Tecavüzü

İdari yargı yerlerinde, eğer dava açılmadan önce kanunen öngörülen idari bir kuruluşa başvurulma zorunluluğu varsa ve bu başvuru gerçekleştirilmeden dava açılmışsa bu durumda “idari mercî tecavüzü” meydana gelmiş olur. Böyle bir durumla karşılaşıldığında dava dilekçesinin görevli idari makama gönderilmesine karar verilir. Örnek verecek olursak, idari yargıda açılmış olan tam yargı davalarında davanın açılmadan önce ilgili idareye müracaat ederek kişilerin uğradıkları zararın telafisini istemeleri gerekmektedir. Eğer idareye başvurulmadan önce dava açılırsa idari mercî tecavüzü kararı verilir¹⁶⁴.

¹⁶¹ Gözübüyük, s.474.

¹⁶² Tosuner, Arıkan, 2012, s.171.

¹⁶³ Tosuner, Arıkan, 2012, s.172.

¹⁶⁴ Gözübüyük, s.475-476.

Bir diğerk örnek olarak da gümrük vergilerini verecek olursak, yükümlülerin kendilerine bildirilen gümrük vergileri ile cezalar ve idari hükümlere karşı tebliğ tarihinden 15 güne kadar bir üst makama, eğer böyle bir makam yoksa aynı makama dilekçe vererek istinaf talebinde bulunabileceği düzenlenmiştir. İdareye aktarılan dilekçeler 30 günlük süre zarfında incelenip sonuca bağlanarak muhattaba bildirilir. Görüldüğü üzere gümrük ihtilaflarında ihtilaf ilk olarak gümrük idaresinin içindeki süreçten geçmekte, süreç sonunda itiraz reddedilirse, sadece o zaman 30 günlük süre zarfında vergi mahkemesine başvurulmaktadır¹⁶⁵.

3- Ehliyet

Vergi dava dilekçelerinde davacının dava tarafı olabilme ve dava açma kabiliyetinin var olup olmadığı, çıkar ilişkisinin bulunup bulunmadığı, davacının kanunlara uygun olarak temsili incelenir. Yetenek yönünden sakatlık belirlenirse, dava reddedilir. Davada taraf olma kabiliyetine sahip olan davacı temsilen, avukat olmayan herhangi biri tarafından dava açılmış ise, dava dilekçesi 30 günlük süre zarfında kendisi veya avukat tarafından dava açılması üzere, reddedilir¹⁶⁶.

Davacı gerçek kişi ise şahsı adına dava açabilmektedir. Dava açacak kişi küçük ya da kısıtlıysa velisi ya da vasisi kanuni temsilci vasfıyla davacı olacaktır. Davaları tüzel kişiler adına yetkili organ pozisyonundaki gerçek kişiler açarlar. Fakat tüzel kişiler hesabına dava açıldığında, dilekçe ekinde kesinlikle dava açanın yetki hâlini gösterir bulunması gerekir¹⁶⁷.

Bahsedilen hususlara aykırılık ehliyetsizlik sorununu oluşturmakla beraber, davanın reddini gerektiren nedenler arasındadır.

4- Dava Konusu İşlemin Mutlak ve Yürütülebilir Bir İşlem Olması

Vergi mahkemeleri dava konusu muamelenin kesin(mutlak) ve yürütülmesi gereken bir işlemin varlığını araştırır ve duruma göre davaya konu olamayacak bir muameleyle karşılaşırsa davayı reddeder¹⁶⁸. Kesin ve yürütülebilir işlem; muamelenin tamamlanmasına dair idarî usûl kuralları tatbik edilerek yetkili kamu görevlileri

¹⁶⁵ Tosuner, Arıkan, 2012, s.173.

¹⁶⁶ Gözübüyük, s.477.

¹⁶⁷ Kızılot,Kızılot, Güncellenmiş 17.Baskı s.389.

¹⁶⁸ Tosuner, Arıkan, 2012, s.175.

tarafından imzalanıp uygulamaya konulan ve tek başına hukukî neticeler meydana getirerek idarenin tek taraflı ve emredici kuvvetine dayanan işlem anlamındadır.

5- Süre Aşımı

Dava süresi bittikten sonra açılan dava, idari yargı yerince kabul edilmez. İdari yargıdaki süre, usul hukukunu ilgilendiren özellikte ve hak düşürücü sebeplerden olduğundan dolayı, dava hakkı süresinde kullanılmazsa düşmekte ve yargı yolu kapanmaktadır. Zorlayıcı nedenlerle bu süre durmaz ya da kesilmez. Bu nedenle sürenin uzatılması gibi bir durum söz konusu değildir¹⁶⁹.

6- Husumet

Davalının hatalı gösterilmesi hâlinde, mahkeme kendiliğinden, yanlışlığı düzeltir ve dava dilekçesinin gerçek hasma (davalıya) gönderilmesine karar verir. Örnek olarak bir kişi Türk vatandaşlığını kaybetmesi muamelesine karşı iptali için davada Başbakanlığı hasım göstermiş, fakat mahkeme esas hasmın İçişleri Bakanlığı olması sebebiyle yanlışlığı düzeltmiştir¹⁷⁰.

7- İdari Yargılama Usulü Kanununun 3. ve 5. Maddesine Aykırılık

Dava dilekçesine ilişkin usul kuralları söz konusu maddelerde düzenlenmektedir. Buna göre dava dilekçelerinde olası yapılan yanlışlık ve noksanları bu maddeler ışığında ele almak gerekmektedir. Bu kanunun 3. maddesinde dilekçenin içermesi gereken hususlar, 5.maddede ise tek dilekçeyle dava olunabilecek durumlar düzenlenmiştir. Her iki durumda da noksanlık olduğunda dilekçe reddedilerek eksikliğin 30 günlük sürede tamamlanması, aksi takdirde davanın reddedileceği uyarısı yapılır¹⁷¹.

“İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 3. maddesi dilekçenin içermesi gereken hususları şöyle sıralamıştır”¹⁷²:

- ✓ Tarafların, vekillerinin ya da temsilcilerinin adresleri ve isim ve soyisimleri veya unvanları

¹⁶⁹ Gözübüyük, s.478.

¹⁷⁰ Gözübüyük, s.479.

¹⁷¹ Kızılot,Kızılot, Güncellenmiş 17.Baskı s.404-409.

¹⁷² Gürsel Yalvaç, **İdari Yargı Mevzuatı**, Adalet Yayınevi, Ankara,2004,s.67.

- ✓ Davanın konusu ve dava sebepleri ile delilleri,
- ✓ Davaya konu olan idari muamelenin yazılı bildirim tarihi,
- ✓ Vergi ve mali yükümler ile bu ükümelerin zam ve cezalarıyla ilgili davalarla tam yargı davalarında ihtilaf konusu miktar,
- ✓ Vergi davalarında davanın ilgili olduğu verginin veya vergi cezasının türü ve yılı, tebligatı yapılan ihbarnamenin tarihi ve numarası ile mevcutsa mükellef hesap numarası.
- ✓ Dava konusu kararın ve belgelerin örnekleri veya esasen asılları dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile evrak örnekleri karşı tarafın sayısından bir adet fazla olur.

8- Menfaat Şartı

Vergilendirme muamelelerinden kaynaklı iptal davası açabilmek menfaatin ihlal olmasına bağlıyken, tam yargı davası açabilmek ise hakkın idari bir muamele sebebiyle zarara uğratılmasına bağlıdır. Bu nedenle davacının, dava konusu muameleyle menfaat bağı yoksa dava reddedilmelidir¹⁷³.

F- Dilekçe ve Eklerine İlişkin Eksiklikler ve Sonuçları

İdari yargı mercilerinin dilekçelerde yapacakları ilk inceleme neticesinde verilecek kararların büyük bir önemi vardır. Çünkü bunlar, davanın sürecini ve niteliğini büyük ölçüde etkiler.

Dilekçelerde kanuni yönden noksanlık görülmesi halinde bu husus, görevli daire ya da mahkemeye dilekçeyi inceleyenlerce rapor halinde bildirilmektedir. Tek hâkimle neticelendirilecek dava dilekçeleri için rapor düzenlenmediği gibi dilekçeler üzerine yapılacak muamele ilgili hâkim tarafından uygulanır.

İlk incelemede değerlendirilecek hususlar ile bunlara uygunsuzluğun sonuçlarını ve başvurulabilecek kanun yollarını bir tablo halinde görmek, olayın daha kolay anlaşılabilmesini sağlayacaktır¹⁷⁴:

¹⁷³ Tosuner, Arıkan, s.176-177.

¹⁷⁴ Dikici, s.553-554.

Tablo–1 Dilekçe ve Eklerine İlişkin Eksiklikler ve Sonuçları.

NOKSANLIK TÜRÜ	SONUCU	YAPILACAK İŞLEM
Şekle aykırılık	Dilekçenin reddi	Red kararının tebliğini takiben 30 gün içinde dava yenilenebilir.
Şekle aykırılığın tekrarlanması	Davanın reddi	Dava yenilenemez. Ret kararından sonra istinaf ya da temyiz yoluna başvurulabilir.
30 günlük süre aşımı sonrası davanın yenilenmesi	Süre aşımından kaynaklı davanın reddi	Ret kararından dolayı istinaf ya da temyiz yoluna başvurulabilir.
Dilekçenin imzasız olması	Dilekçenin reddi	Ret kararının tebliğinden itibaren 30 günlük süre zarfında dava yenilenebilir.
Ehliyetsiz kimse tarafından dilekçenin imzalanması	Ehliyetsizlik nedeniyle davanın reddi	Dava açma süresi bitmediyse yasal temsilci ya da vekil tarafından tekrar dava açılabilir.
Ehliyetli kişinin temsilcisinin avukat olmaması	Dilekçenin reddi	Red kararının tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre zarfında bizzat veya avukat vasıtasıyla dava açılabilir.
Hasımın yanlış gösterilmesi	Sakıncası yoktur.	Dava dilekçesi mahkeme tarafından gerçek hasıma tebliğ edilir.
Dava konusu işlemin mutlak ve yürütülmesi, zorunlu nitelikte olmaması	Davanın reddi	Yapılacak bir şey yoktur.
İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 5. maddesine aykırılık	Dilekçenin reddi	Red kararının tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde her muameleye karşı ayrı dava açılır ya da herkes şahsıyla ilgili işleme karşı ayrı dilekçelerle dava açar.

G- Dava Dilekçesinin Davalı Tarafa Tebliği ve Savunma

Dava dilekçesinin görevli yargı yerine teslim edilmesinden ve ilk incelemenin tamamlanmasından ardından, dilekçe ve eklerinin davalıya bildirim ile vergi davasının yürütülmesi başlamış olur. Tebligat işlemleri ve davacı ile davalının birbirlerine cevap verme sürecine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16.maddesinde değinilmiştir. Buna göre tebligat ve tarafların birbirleri ile cevaplaşmaları aşaması şu şekilde gerçekleşir:¹⁷⁵

- I. Mahkeme ilk önce dava dilekçesi ve eklerinin örneğini, idareye tebliğ eder.
- II. Davalı idare bu tebliği takip eden 30 gün içerisinde savunma verir ve bu savunma, davacıya tebliğ edilir.
- III. Davacı, savunmaya karşı, bu savunmanın tebliğinden itibaren 30 günlük süre zarfında, savunmaya karşı olan cevabını, mahkemeye sunar.
- IV. Mahkeme, davacının cevabını, davalı idareye tebliğ eder ve Davalı idare, cevabın kendisine tebliğinden itibaren yine 30 günlük sürede ikinci savunmasını mahkemeye iletir.
- V. Davalı idarenin ikinci savunması da davacıya tebliğ edilir. Davacının cevap verebilme hakkı ikinci savunmaya karşı yoktur. Sadece mahkeme, davacının cevaplaması gereken konuların bulunduğu görüşünderse davacıya cevap hakkı ve süresi verebilir.

Mevcut 30 günlük bu süreler, haklı nedenlerin mevcudiyeti durumunda, görevli idari yargı yerince sadece bir defaya mahsus olmak ve yine 30 günü geçmemek şartıyla uzatılabilir. Savunmalar yapılırken usul ve esas bakımından yasal düzenlemeler de dikkate alınmak koşuluyla kurallara ve nizama dikkat edilmelidir. Örneğin, vergi inceleme raporunun, ihbarnameye eklenmeden yapılan tebligat hatalı olur ve bu hata, esasa ilişkin bir şekil hatasını meydana getirir¹⁷⁶.

H- Dava Dilekçesine ya da Savunma Dilekçesine Cevap Verilmemesi.

Vergi mahkemesine açılan davalarda, menfaati zarara uğrayan davacı tarafından verilen dilekçeye, menfaati zarara uğratan davalı tarafından cevap verilmesi yani diğer deyişle savunma verilmesi yasal zorunluluk değildir. Aynı şekilde, davacının da cevap vermesi zorunlu değildir. Savunmaya cevap verildiği durumlarda,

¹⁷⁵ Kızılot,Kızılot, Güncellenmiş 17.Baskı s.431-432.

¹⁷⁶ Kızılot,Kızılot, Güncellenmiş 17.Baskı s.432.

uygun görürse, davalı ikinci savunmasını vermeyebilir. Bu durumlarda mahkeme “savunma ile bu savunmaya cevap ve ikinci savunma” dilekçelerinin verileceği sürenin tamamlanmasını bekler. Taraflar, davanın daha kısa bir zaman diliminde sonuçlanmasını istiyorlarsa, savunma vermekten vazgeçtikleri bir dilekçeyle mahkemeye verebilir. Böylece 30 günlük bekleme sürelerin kısalmasını sağlayabilirler. Dilekçeler, süre dolmasına rağmen verilmemişse, dava dosyası bu dilekçeler aranmadan oluşmuş olur¹⁷⁷.

III- VERGİ MAHKEMELERİNDE ÖNCELİKLİ DAVALAR

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, Danıştay, bölge idare mahkemesi, idare mahkemesi ve vergi mahkemelerinde dosyalar, söz konusu kanun ve diğer kanunlarda belirli kılınan öncelik veya ivedilik hâlleri ile Danıştay için Başkanlar Kurulu tarafından diğer mahkemeler adına Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından konu itibarıyla tespiti yapıp Resmi Gazete'de yayımlanacak öncelikli işler göz önünde bulundurularak geliş tarihlerine göre incelemeye alınır ve tekemmül ettikleri sıra ile bir karara bağlanır. Bunların haricindeki dosyalar, tekemmül sırasına göre ve tekemmül tarihinden başlayarak en fazla altı ay içinde sonuçlandırılır. Öncelikli görülecek davalar İdari Yargılama Usulü Kanununa göre şöyle sıralanmıştır:

- Duruşma yapıldıktan sonra en fazla on beş gün içinde hüküm verilir. Ara kararı verilen durumlarda, bu kararın yerine getirilmesiyle, dosyalar öncelikle incelenir (Madde 19).
- Yürütmenin durdurulması hükmü verilen dosyalar öncelikle incelenir ve karara bağlanır (Madde 27).
- Danıştay'ın dava konusu ihtilafı incelemeye yetkili kolu, bağlantılı davaların dosyalarını öncelikle ve ivedilikle inceler ve hüküm verir (Madde 39).
- Bölge idare mahkemesi bağlantılı olan dava dosyalarını öncelikle ve acelecilik durumu ile inceler ve kararını verir (Madde 40).
- Danıştay'dan bozma kararı sonucu ile tekrar vergi mahkemesine gönderilen dava dosyaları gönderilen vergi mahkemesi tarafından öncelikle incelenir (madde 49).

¹⁷⁷ Kızılot,Kızılot, Güncellenmiş 17.Baskı,s.436.

- İhtiyati hacze açılan davalar da öncelikle incelenir ve karara bağlanır.
- Vergi mahkemeleri ödeme emrine istinaden açılan davaların en fazla 15 gün içinde acelecilik durumunda görüşüp karara bağlaması gerekmektedir.

A-Davaların İncelenmesi

Davaların incelenme aşamasında ilk olarak dava dosyası incelenirken, delil veya ispat bakımından uygunluk araştırması yapılır.

1- Dava Dosyasının İncelenmesi

Davanın açılmasıyla mahkeme başkanı, dava dosyasını tetkik etme ve raporunu hazırlamak adına dosyayı, raportör üyeye verir. Bu dosyanın incelemesini mahkeme başkanınca görevlendirilen raportör üye yapar. Danıştay'da ise inceleme daha farklıdır. Danıştay'da davanın açılması ve taraf savunmasının tamamlanmasının ardından dosya, Danıştay Başsavcılığına iletilir. Başsavcılık, dosyayı inceleyerek dava ile ilgili görüşünü bir ay içinde ilişkili dava dairesine gönderir. Söz konusu dava dairesi, dosyanın incelenerek neticesinin bir raporla belirlenmesi adına bir üyeyi raportör sıfatıyla görevlendirir. Uygulama çoğunlukla, raporların tetkik hakimleri tarafından hazırlanması şeklinde olmaktadır¹⁷⁸.

Danıştay, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, baktıkları davalara dair her çeşit incelemeleri kendiliğinden yapmaktadırlar. Mahkemeler belirlenen sürede gerek gördükleri evrakın gönderilmesini ve tüm bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilişik diğer yerlerden isteyebilirler. Bu konudaki kararların, ilgililerce, süresinde yerine getirilmesi zorunludur. Haklı nedenlerin mevcudiyeti durumunda bu süre, bir kereye mahsus olmak üzere uzatılabilir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yukarıda bahsettiği 20. Madde hükmü idari yargı birimine kanunla atanan re'sen araştırma yetkisinin bir anlatımıdır. Buna göre idari yargı birimi, tarafların iddia ve savunmaları ile sınırlı değildir. İdarece tesis edilen muamele ve gerçekleştirilen fiilin kanuna uygunluğunu belirlemek amacıyla mahkeme, her nev'i incelemeyi kendiliğinden yaparak lazım olan bilgi ve belgeleri taraflardan ve diğer birimlerden isteyebilir; bilirkişi incelemesi yapılmasına veyahut

¹⁷⁸ Kamil Mutluer, Aykut Herakman, Fethi Heper, Fazıl Tekin, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu ÜNİVERSİTESİ Yayınları No:941, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:511, Eskişehir, 1999, s.430-431.

keşfe hüküm verebilir. Re'sen araştırma ilkesi, delil serbestisi ilkesinin de bir sonucudur¹⁷⁹.

Taraflardan biri ara kararının gereklerini yerine getirmediği takdirde, ortaya çıkan bu durumun verilecek kararlara etkisi mahkeme tarafından önceden belirtilir ve ara kararında bu konu ayrıca belirtilir.

İstenen bilgi ve belgeler Devletin emniyetine veya yüksek çıkarına veya her iki durum ile birlikte yabancı devletlere de ilişkinse, ilgili bakanca, gerekçesini belirtmek koşuluyla, bu bilgi ve belgeleri vermemeyi tercih edebilir. Verilmeyen bilgi ve belgelere istinaden iddia edilen savunmaya göre karar verilemez.

2- Vergi Davasında Delil ve İspatlama

Kelime anlamıyla ispat, “Bir mevzunun, bir durumun kanıt ya da delil vasıtasıyla gerçek durumunu ortaya çıkarma, kanıt gösterme” olarak tanımlanabilir. Hukukta ispat kavramını, dava esnasında tarafların öne sürdükleri iddia ve savunmaların kapsamını oluşturan maddi olay veya vakianın doğruluğunu mahkeme ya da yargıci inandırmaya yönelik gösterilen çabaların bütünüdür, şeklinde tanımlayabiliriz¹⁸⁰.

İspat, vergi yargılama hukukunun en mühim konularından biridir. Çünkü ispat davanın neticesini doğrudan etkileyen bir yargılama unsurudur. Bir davada, davacı iddialarını ispat edemiyorsa veya davalı savunmayı yapamıyorsa lehine sonuç alabilmesi, yani haklılığını ortaya koyabilmesi mümkün olmamaktadır. Bir taraf, iddialarının doğru olduğunu ya da karşı tarafın iddialarının doğru olmadığını ispat ederek söz konusu davayı kazanır veya davanın reddini sağlayabilir¹⁸¹.

İdari yargılama usulünde yargıç, tamamıyla aktif konumdadır. İhtilafın çözülmesinde gerekli olan her nev’i araştırma ve incelemeyi dava taraflarının talebinin olup olmamasına bakmaksızın kendiliğinden yaparak dosyanın tekemmülü için gerekli muameleleri bizzat yerine getirir. Re'sen araştırma ilkesi olarak tanımladığımız bu

¹⁷⁹ Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s.316-317

¹⁸⁰ Bayram Parlak, **İdari Yargıda İspat ve İspata Yarayan Araçlar**, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s.3.

¹⁸¹ Yavuz Kabasakal, **İdari Yargılama Usulü Hukukunda Kanıtlama Yöntemleri ve Araçları**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s.23.

ilkenin icabı olarak, davanın yönetimi tamamıyla mahkemeye aittir. Re'sen araştırma ilkesinin yetkisiyle hâkime veya mahkemeye ihtilaf ile ilgili her nev'i delili toplama veya öne sürülen iddiaları ispat etme görev ve yetkisi verilmemiş, tarafların ispat edemedikleri, anlaşma sağlayamadıkları konularda, tarafların isyemleri olmadan yani kendiliğinden maddi gerçeği ortaya koyabilmek adına araştırma yetkisi tanınmıştır¹⁸².

İspatın konusunu meydana getiren olay veya olgular, dava açılmasına sebep olan olgu ve olaylardır. İdari yargılama usulünde genellikle idari işlemin sebep unsuru ispatın konusunu meydana getirir. İdari işlemin nedeni denildiğinde, idareyi muamele yapmaya yönelten faktörler anlaşılır. Sebep, idari muamelenin dayanağını oluşturur. Yani idari muamelenin sebebi, bir nev'i işlemin gerekçesidir¹⁸³.

İspat yükü ise; bir olayın olup olmadığının anlaşılması, diğer bir deyişle bir olayın ispatsız kalması nedeniyle hâkimin aleyhte karar vermesi tehlikesidir. Bu tanımda söz konusu asıl davayı kaybetmekten ziyade, hakimin aleyhte vereceği bir kararlarla karşılaşma tehlikesinden söz edilmektedir. Çünkü, sadece davanın esas konusu açısından değil, aynı zamanda bir ön veya ara sorun hakkında her iki tarafın birbirine karşı öne sürdükleri olayların hiçbirinin ispat edilemeyecek olma olasılığı mevcuttur. Bu durumda yargıcın yapacağı iş ispat yükün taşıyan tarafın, o sorun karşısında ileri sürdüğü talebi reddetmek olacaktır. İspat yükü her iki taraf için yükümlülükten ziyade, yüküdür. Taraf kendisi açısından ispatı gerektiren bir durumu ispat edemezse, diğer taraf ispat etmesini isteyemez. Aksine, ispat yükü olan taraf, o durumu ispat edememiş sayılır ve dava bu gerekçeyle reddedilir¹⁸⁴.

İspat araçlarına baktığımızda en önde deliller gelmektedir. Deliller kesin ve takdiri deliller olarak ikiye ayrılır. İspata yarayan kesin deliller; ikrar, senet, kesin hükümdür. Diğer açıdan takdiri deliller ise; tanık, bilirkişi, keşif ve bununla birlikte özel hüküm sebepleridir¹⁸⁵.

Dava ile edinilmek istenilen maksat, hem davacı hem de davalı bakımından aynıdır. Davayı kazanmak, olumlu hukuki sonuç elde etmektir. İhtilaf tarafları bu amaç için, iddialarını dayandırdıkları vakıaları ispat etmeleri gerekmektedir. Tarafların davayı

¹⁸² Kabasakal, s.24.

¹⁸³ Parlak, s.15.

¹⁸⁴ Hüseyin Tıǧlı, "HKM Hükümleri Çerçevesinde İspat Yükü", **Adalet Dergisi**, Sayı 43, 2012, s.252.

¹⁸⁵ Özbay Demirel, **İş Hukukunda İspat ve Araçları**, <http://www.hukuksokagi.com/kaynak/is-hukukunda-ispata-ve-araclari/>. (Erişim :10.02.2014)

kazandıracak iddialarını ispat edebilmek için yararlandıkları araçlara “delil” ya da “kanıt” denir¹⁸⁶.

Delillerin niteliklerine baktığımızda, rasyonel ve realist olması, bahse tabi olayı temsil etmesi, kanunlara uygun ve müşterek olması özellikleri mevcuttur. Akılcı ve gerçekçi olması akla ve mantığa yaraşır gerçeklik olgularından sapmamış olması anlamını taşır. Aklın ve mantığın kabul ettiği her türlü araç delil olarak kabul edilebilir. Buna örnek olarak insanların iç dünyasını ortaya koyan şeyler, hissiyat ya da tahminlerin delil olarak kullanılabilmesi mümkün olmamaktadır. Dava konusu anlaşmazlıkla ilgisi olmayan bir durumun da delil olabilmesi mümkün değildir. Delillerin hukuka uygun olması ise mahkemeye arzedilecek delillerin mutlaka hukuka uygun olarak elde edilmiş olması gerekir. Yani her ne sebeple olursa olsun hukuka uygun olmayarak elde edilen deliller delil niteliğinde değildir. Örneğin idarenin mührünü kullanarak düzenlenen belgeler delil olarak kabul edilemezler. Son özelliğine göre, Delillerin müşterek olması, bu delillerin taraflarca tartışılması, bilinmesi ve paylaşılmasını ifade eder. İdari Yargılama Usulündeki delil niteliğinde bulunan kavramlara baktığımızda; belge, bilirkişi incelemesi ile birlikte bilirkişi raporu, keşif ve tanık kavramlarıyla karşılaşırız.

Genel olarak delille ispatlama kuvvetlerine göre deliller; resmi, sözlü ve yazılı deliller olarak ayırma tabi tutulur. Bu şekilde oluşan ayırımın sıralamasına delillerin hiyerarşisi denir. Vergi Usul Kanunu’na göre iktisadi, ticari ve teknik icaba uymayan ve olayın niteliğine göre normal ve mutad olmayan bir vakıanın iddia edilmesi halinde ispat yükü iddia eden tarafa aittir¹⁸⁷.

Vergi Usul Kanunu’nda delillerle alakalı düzenleme yapılmıştır. Söz konusu 3. Maddeye göre, vergiyi doğuran olay ve söz konusu bu olayla ilgili işlemlerin gerçek mahiyeti yemin dışında her nev’i delille ispatlanabilir. Şöyle ki vergiyi doğuran olayla alakası tabii ve açık olmayan şahit ifadesi ispatlama aracı olarak kullanılamaz. Buna göre vergi yargılamasında önemli bir ilke olarak delil serbestisi ilkesi mevcuttur. Mükellefler savlarını ellerindeki belgeleri ve defterleri ile ispatlayabilirler. Defterlerin delil olarak sunulabilmesi için gerçekleri yansıtacak şekilde hukuka ve usulüne uygun

¹⁸⁶ Kabasakal, s.67.

¹⁸⁷ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarını İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2011, s.187.

olarak düzenlenmiş olması şarttır. Delil için bilirkişiye başvurulabilir. Şahit gösterilebilir. Fakat, Vergi yargılamasında kıyas yasağı bulunmaktadır¹⁸⁸.

3- Davalarda Yorum

Sözlük anlamına göre yorum, bir sözün ya da yazının, anlaşılması zor yönlerini izah ederek açığa kavuşturmadır¹⁸⁹. Yorum yöntemi, vergi hukukunda kanun hükümlerinin açık olmadığı kanun koyucunun gerçek beyanını anlamak adına başvurulan bir yöntemdir¹⁹⁰. Kanun metninin anlaşılmasında sorun olmadığı durumlarda yoruma da ihtiyaç kalmayacaktır. Fakat gerçek hayatta meydana gelen olayların karmaşıklığı sebebiyle, kanun metinlerinin yorumunu gerekli kılmaktadır¹⁹¹.

Yorum kavramının vergi hukukunda önemli bir yeri bulunmaktadır. Vergi idaresi, vergi kanunlarını tatbik ederken ve vergi yargısı organları da, kendilerine gelen ihtilafları çözümlerken yorum yapmaktadırlar¹⁹². İdare ve yargı organları ilk olarak vergiyi doğuran olayın niteliklerini araştırarak maddi olayı belirler; ikinci olarak da bu olaya tatbik edilecek kanun hükümlerini belirlerler¹⁹³.

Vergi hukukunda, yorumun esas önemini ortaya çıktığı mevzular, özellikle muafiyet ve istisnaların tatbik edilmesi, maddi hata ve düzeltmenin işlenmesi, vergi suçlarıyla ilgili cezaların tatbik edilmesi, matrahların belirlenmesi, örtülü kazançların olağan ve olağanüstü giderlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi konularıdır¹⁹⁴.

Yorum yöntemlerini ele aldığımızda en fazla deyimsel (lafzi) yorum ile amaçsal (gai) yorum kullanılmaktadır. Lafzi yorum usulünde kanun kararları maddeler, fıkralar, bentler, tümceler, kelimeler dış görünüşleriyle uygulanır. Gai

¹⁸⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözülmesi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:92, Mayıs, 2009, s.13.**

¹⁸⁹ Ali İhsan Özgür İçingir, **Vergi Hukukunda Yorum**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s.11.

¹⁹⁰ Mahmut Kalenderoğlu, **Vergi Hukuku- Türk Vergi Sistemi**, Agon Bilgi Akademisi, Beşinci Baskı, Ankara, 2006, s.34.

¹⁹¹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 29. Baskı, Ankara, 2012, s.45.

¹⁹² Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 6. Baskı, Ankara, 2006, s.47.

¹⁹³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 21. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2012, s.17.

¹⁹⁴ Sadık Kırbas, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitapevi, 13. Baskı, Anara, 2001, s.69.

yorum yönteminde ise yasaların zamanın ihtiyaçları uyarınca yorumlanması esastır. Burada yasa koyucunun iradesinden ziyade yasanın amacı önemlidir¹⁹⁵.

Vergi Usul Kanunu'na göre vergi yasaları lafzi ve ruhu ile hükmolunur. Lafzın anlaşılır olmadığı durumlarda vergi yasalarının kararları, konulmasındaki amaç, kararların yasanın içindeki yeri ve diğer ilgili maddelerle bağlantısı göz önüne alınarak uygulanır. Böylelikle, Vergi Usul Kanunu hem lafzi (deyimsel) hem de gai (amaçsal) yoruma yer vermektedir.

4- Duruşma

Yargılama usulleri, kendi içerisinde 3'e ayrılır. Bunlardan ilki sözlü yargılama usulü, ikincisi yazılı yargılama usulü ve son olarak da karma yargılama usulüdür. İlk olarak sözlü yargılama usulünde davanın her iki tarafı da iddia ve savunmalarını yargıç huzuruna çıkararak sözlü bir biçimde sunarlar. Yazılı yargılama usulünde ise taraflar iddialarını ve savunmalarını mahkemeye yazılı bir şekilde yaparlar. Sözlü ve yazılı yargılama yöntemlerinin yararlı taraflarının birleştirilmek istendiği karma yargılama usulünde ise davanın bazı evresinde yazılılık usulüne, bazı evresinde ise sözlü usule yer verilmiştir¹⁹⁶.

Genel kavram anlamındaki duruşma, mahkeme veya yargıç önünde davacı, davalı ve görgü tanıklarının dinlenmesidir¹⁹⁷. Duruşma, her iki tarafın da mahkeme karşısında iddia ve savunmalarını öne sürmeleri adına kabul edilmiş bir usuldür¹⁹⁸.

Türk Vergi Yargılaması'nda duruşma, taraflarının iddia ve müdafaalarını daha iyi ortaya koyabilmesi, ihtilafa konu maddi olayın açığa çıkarılabilmesi amacıyla yönelik olduğu için, tarafların tatmini ve hakimin konu ile ilgili kararının oluşumu bakımından önem taşımaktadır¹⁹⁹.

¹⁹⁵ M. Arslan, s.48.

¹⁹⁶ Sönmez, Ayaz, s.312.

¹⁹⁷ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s.458.

¹⁹⁸ Zuhâl Top, "Vergi Yargısında Duruşma", **Hürses**, Hukuki Yaklaşım, 2003, s.5.

¹⁹⁹ Gamze GÜMÜŞKAYA, "Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma", www.arastirmax.com/system/files/.../arastirmax_7483_pp_15-47.pdf . (Erişim : 15.02.2014)

İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca, Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde yöntemlerden yazılı yargılama usulü tatbik edilir ve inceleme evrak üzerinden yapılır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda duruşma yapılabilecek durumlar açıklanmıştır. Bu hükme göre, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılmış olan iptal ve 2019 yılına göre kırkdört bin lirayı geçen tam yargı davaları ile tarhiyatı yapılan vergi, resim ile diğer mali yükümler ve bu yükümlerin zam ve cezaları toplamı yirmibeş bin lirayı geçen vergi davalarında, taraflardan birinin talebi üzerine duruşma yapılır.

Buna göre,

- İptal davalarında,
- Konusu kırk dört bin lirayı geçen tam yargı davalarında,
- Hesaplanan vergi, resim, harçlarla diğer mali yükümler ve bu yükümlülüklerin zam ve cezaları toplamı yirmi beş bin TL.yi aşan vergi davalarında,

Taraflardan birinin ya da ikisinin de talepte bulunmaları hâlinde davanın duruşma yapılarak sonuca bağlanması zorunludur. Böyle bir durumda davayı gören yargı merciinin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Usulüne uygun duruşma talebine rağmen mahkemenin duruşma talebini önemsemeden davayı karara bağlaması durumunda, istinaf ve temyiz incelemesinde, yapılan bu muamele bozma sebebidir²⁰⁰.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre;

a) Temyizde duruşma yapılması durumu tarafların istemine ve Danıştay veya bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır.

b) Cevap ve müdafaalarda dava dilekçesi ile duruşma talebi yapılabilir.

c) Yargı merciileri kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.

d) Duruşma davetiyeleri duruşma tarihinden en az otuz gün önce ilgili taraflara gönderilir.

²⁰⁰ Sönmez, Ayaz, s.312.

Kanun koyucu süreyle taraflara duruşma için hazırlanma fırsatı sağlamak istemiştir. Bu sürede dosyada olmayan belgelerin hazırlanması, isteğe bağılı olarak avukat tutulması mümkün olmaktadır. İdari mahkemelerde duruşma bir oturum sürdüğünden hazırlığa ihtiyaç bulunmaktadır²⁰¹.

Duruşmalarla ilgili esaslar, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 18. Maddesinde derlenmiş ve düzenlenmiştir. Bu maddeye göre,

a) Duruşmalar açık yapılıır. Fakat genel ahlakın ya da kamu güvenliğinin önemli bulunduğu durumlarda, görevli daire ya da mahkemenin kararı ile söz konusu duruşmanın bir kısmı ya da tamamı gizli olarak yapılıır.

b) Duruşmaları başkan yönetir.

c) Duruşmalarda taraflara iki kez söz verilir. Taraflardan sadece biri gelirse onun izah ettikleri dinlenir; hiçbiri gelmezse söz konusu duruşma açılmaz, inceleme belge üzerinde yapılıır.

d) Danıştay'da bakılan davaların duruşmalarında savcının mevcut olması şarttır. Tarafların dinlenmesinin ardından savcı yazılı görüşünü açıklar. Bundan sonra taraflara son kez ne diyecekleri sorulur ve böylelikle duruşmaya son verilir.

Vergi Usul Kanunu'na göre, Danıştay ve vergi mahkemelerindeki duruşmalarda iddia ve savunmanın zaruri kıldığı durumlarda, mahkeme inceleme elemanını ve mükellefin mali müşavirini ya da muhasebecisini dinler. İnceleme elemanı, muhasebeci veya müşavirin izahları, vergi incelemeleri ile kanuni defterlerin ve hesap planının izahı ile sınırlıdır. Yani bunların duruşma esnasında avukatın hukuki görevini üstlenmeleri söz konusu olamaz²⁰².

İdari Yargılama Usulü'nün 19. Maddesi gereğince, duruşmadan sonra en fazla on beş gün içinde hüküm verilir. Ara kararı verilen durumlarda, söz konusu kararın yerine getirilmesi için, dosyalar öncelikle incelenir.

²⁰¹ Selçuk Hondu, “ İdari Yargılama Usulünde “Duruşma” Yapılması ve Uygulamadaki Durum”, **Danıştay Dergisi**, Sayı 89, 1995, s.7.

²⁰² Kızılot, Kızılot, 2005, s.459-460

Duruşmaya ilişkin kurallara uyulması şart olup, kuralların ihlali savunma hakkına zarar vereceğinden “bozma” nedenini oluşturur. Bunlar²⁰³;

- Taraflardan birinin istemi halinde duruşma yapılması gerekliliğinin ihlali; buna göre taraflardan herhangi birinin talebine rağmen duruşmanın yapılmaması,
- Mahkemenin taraflardan sadece birini duruşmaya çağırması durumu,
- Duruşmayı yapan kurul ile kararı veren kurulun farklı olması durumunda, kararı veren heyetin yeniden duruşma yapması gerekmektedir.

Danıştay 4. Daire'nin 24.05.1978 tarih ve E. 1977/3499, K. 1978/1718 sayılı Kararına göre, “... Duruşmayı yapa heyet ile kararı veren heyetin farklı olması durumunda, kararı verecek olan heyetin yeniden duruşma yapıp, ona göre karar vermesi gerekir.”

- Duruşma tutanağında imzası olan bir üyenin, kararda imzasının olmaması durumu da bozma nedenidir

B- Feragat ve Kabul

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinin davadan feragate ilişkin göndermede bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda (H.U.M.K.) davadan feragatle ilgili hükümler, bu Kanunun dördüncü kısmının, yedinci faslında 91-95. maddeler arasında düzenlenmiştir.

H.U.M.K. 91. maddesinde feragat taraflardan birinin netice-i talebinden cayması olarak tanımlanmaktadır. Hukuk sözlüğünde de feragat, kelime anlamı olarak vazgeçme anlamına gelmektedir. Davadan feragat eden davacı, istemiş olduğu netice-i talepten yani haktan vazgeçmektedir. Netice-i talep, davada davacının talep ettiği olgudur. Dolayısıyla, her ne kadar yasanın lafzında ‘taraflardan birinin netice-i talebinden vazgeçmesi’ biçiminde bir ifade kullanılmışsa da, feragat genel olarak davacı tarafından yapılabilir²⁰⁴.

²⁰³ Kemal Akmaz, Öznur Akyol, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yolla Çözümü ve Yargılama Süreci”, **Mali Çözüm**, Sayı 80, 2007, s.197.

²⁰⁴ Ahmet Dere, **Davadan Feragat**, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2007, s.10.

Davadan feragat eden davacı bununla birlikte asıl haktan da feragat etmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla artık ortada dava hakkı kalmadığından aynı hak üzerine bir daha dava açılması mümkün olmayacaktır²⁰⁵.

Davadan Feragatin özellikleri:²⁰⁶,

- Hak arama özgürlüğü kapsamında yer alır. Davadan feragat dava açma gibi temel bir haktır
- Usulüne uygun olarak açılmış davadan feragat edilebilir.
- Feragatin davaya bakmakla görevlin mahkemeye hitaben yapılması gerekir.
- Davadan feragat için bildirim davalıya ulaşması şart değildir.
- Feragat davalının onayına bağlı değildir.
- Şartlı feragat mümkün değildir.
- Feragatten rücu edilemez.
- Davacının feragat ettiği ile ilgili açıklaması açık ve kesin olmalıdır.

Davanın kabulü, davacının istem neticesine davalının kısmen veya tamamen rıza göstermesi durumudur. Davayı kabul, davalının istem sonucundan feragat etmesidir. Davayı kabul, davalının mahkemeye bildirmesi gereken tek taraflı irade beyanı aracılığıyla davacının dava dilekçesindeki istem sonucunu kısmen veya tamamen kabul etmesi şeklinde de tanımlanabilir. Bu tanımdan da görüldüğü gibi, davalının kabul beyanının kabul görmesi ve beklenen hukuki neticeleri oluşturabilmesi için mahkemeye ulaşması şart olan tek taraflı irade beyanının varlığı kâfidir.

Davayı kabulün şartları²⁰⁷,

- Kabul beyanı yazılı ya da sözlü yapılabilir.
- Kabul beyanı hem açık hem de anlaşılabilir olmalıdır.
- Zımni kabul geçerli değildir.
- Kabul beyanı davayı gören mahkemeye yapılır.

²⁰⁵ Şeyma Sancakdere, Ahmet Dere, “Genel Olarak Feragat ve İdari Yargıda Feragatin Hüküm ve Sonuçları”, **TAAD**, Cilt:1, Yıl:1, Sayı 3, 2010, s.231.

²⁰⁶ Dere, s.16.

²⁰⁷ Ercan Göktepeoğlu, **İdari Davada Davadan Feragat ve Davayı Kabul**, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010, s.59-64.

- Davanın her aşamasında kabul istemi gerçekleşebilir.
- Koşula dayalı kabul mümkün değildir.
- Davayı kabul diğer tarafın kabulüne bağlı değildir.
- Kısmen kabul mümkündür.
- Kabulden rücu edilemez.
- Davayı kabul, kabul yetkisi olan tarafından yapılmalıdır.

C- Dava Dosyasının İşlemden Kaldırılması

Bazı durumlarda, dava dosyasının görüşülmesi sonlandırılarak dosya işlemden kaldırılmaktadır²⁰⁸.

Buna göre²⁰⁹;

a) Dava sırasında ölüm veya başka bir nedenle tarafların kişilik ve niteliklerinde değişim meydana gelirse, davayı takip hakkı üzerine geçenin başvuracağı zamana kadar, tarafın ölmesi hâlinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi güncellemesine kadar, ilgili mahkemece dosyanın yürürlükten(işlemden) kaldırılmasına karar verilir. Dört aylık bir zaman içinde yenileme dilekçesi verilmezse, mevcut yürütmeyi durdurma kararı kendiliğinden hükümsüz olur.

b) sadece öleni ilgilendiren davalarla ilgili dilekçeler iptal edilir.

c) Davacının gösterdiği adrese bildirim yapılamaması durumunda, yeni adresin tebliğine kadar dava dosyası işlemden alınır ve mevcutta yürütmeyi durdurma kararı varsa kendiliğinden hükümsüz olur. Söz konusu dosyanın işlemden kaldırıldığı tarihten başlayarak bir yıllık süre zarfında dosyanın tekrar işleme konulması istenilmezse davanın açılmamış sayılmasına hüküm verilir.

Ayrıca, davacının dava dilekçesinde bildirdiği adreste, dosyanın tebligat yapılmaması sebebiyle 2577 sayılı yasaya göre işlemden kaldırılabilmesi için tebligatın 7201 sayılı Tebligat Yasası'na uygun gerçekleştirilmesi gerekir.

²⁰⁸ Tosuner, Arıkan, s.191.

²⁰⁹ Kızılot, s.463.

d) Dosyaların işlemde kaldırılması ile davanın açılmamış sayılmasına dair kararlar diğer tarafa tebliğ olur.

IV- VERGİ DAVASININ SONUÇLANMASI

Vergi davasının sonuçlanması, incelenen ve dava açılmasına uygun görülen dosyaların kanun hükümleri uygulanarak ve yorumlanarak karara bağlanması aşamasıdır.

A- Davanın Karara Bağlanması ve Karara İlişkin İşlemler

Dosyanın usul ve esas bakımından incelenmesi gerçekleştiikten sonra, dava dosyası esasen karar verilebilir duruma gelmiş olur. Karar safhasına gelen dosyalar mahkemece incelenir ve dosyadaki mevzular sırasıyla tartışmaya açılır. Bu tartışmalar neticesinde her konu ayrı ayrı oylamaya sunulur ve karara bağlanır. Vergi davalarında vergi ve buna bağlı alacaklar için genellikle tek dilekçe ile dava açılmaktadır. Buna göre ilk aşama vergi konusu itibarıyla yapılmış olan istinafın karara bağlanması, sonra ise istisna, muafiyet, matrah belirlemesi, nispet uygulaması ile alakalı karar verilmesi gerekecektir²¹⁰.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre her dava dosyası adına görüşmelere iştirak eden başkan ve üyelerin, Danıştay'da fikir beyanında bulunan savcının, tetkik hakiminin ve tarafların isim ve soyisimlerini, incelenen dosya numarasını, dava konusunu ve verilen kararın sonucunu gösteren bir tutanak düzenlenir. Bu tutanaklar görüşmelere katılanlarca aynı toplantıda imzalanır ve saklanmak için dosyalara konulur.

İdari Yargılama Usulü Kanununa göre aşağıdaki bilgilerin kararlarda gösterilmesi zorunludur:

a) Tarafların mevcutsa vekillerinin veya temsilcilerinin isim ve soy isimleri yahut unvanları ve adresleri,

b) Davacının iddia ettiği olayların ve dayandığı hukuki nedenlerin özeti, talep sonucu ile davalının müdafaasının özeti,

²¹⁰ Akmaz, Akyol, s.201.

c) Danıştay'da görülen davalarda tetkik yargıcı ve savcının isim ve soy isimleri ile düşünceleri,

d) Duruşmalı davalarda duruşmanın olup olmadığı, duruşma yapılmış ise taraflar ve vekil ya da temsilcilerinin isim ve soyisimleri,

e) Kararın dayandığı hukuki nedenler ile gerekçesi ve hüküm; tazminat davalarında karar verilen tazminatın miktarı,

f) Yargılama masrafları ve hangi tarafa yükletildiği,

g) Kararın tarihi ve hangi çoğunluğa göre verildiği (oybirliği/oyçokluğu),

h) Kararı veren mahkemenin başkan ve üyelerinin ya da yargıcın isim ve soy isimleri ile imzaları ve varsa karşı oyları,

ı) Kararı veren birimin veya mahkemenin ismi ve dosyanın esas ve karar numarası, belirtilmelidir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre kararın mahkeme başkanı ve üyeleri ya da yargıcı tarafından imzalanan asıllarından biri, karar dosyasına, bir diğeri de dava dosyasına konulur; mahkeme mührü ve yetkili imzasıyla tasdik edilmiş birer örneği de taraflara bildirilir.

Yukarıda incelediğimiz son (nihai) karardır. Bununla birlikte arar karar ve son karar kavramları vardır. Ara karar, yargıcın dosya kapsamında, asıl hakkında karara varabilmek adına genellikle usulle ilgili mevzularda vermiş bulunduğu kararlardır. Yargıç ara kararlar ile yargılamayı sürdürür Ara kararlar ise sadece esasa ilişkin hükümler ile birlikte temyiz edilebilir, tek başına temyize konu olamazlar. Son karar ise, davayı gören mahkemenin konu ile ilgili en sonunda verdiği karardır.

B- Davanın Sonuçları

Tarh, tahakkuk ve ceza kesme muamelelerine karşı açılan davalarda alınan kararların infazı için uygulanacak kural İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir. Buna göre vergi ihtilaflarıyla ilgili mahkeme kararlarının idareye bildiriminden sonra bu kararlara göre saptanacak vergi, resim, harçlar ve benzeri diğer mali yükümler ile zam ve cezaların tutarı bağlı idarece mükellefe tebliğ edilir. Vergi

mahkemesi hükümlerinin neticelerini davanın taraflarınca, lehte ya da aleyhte oluşmasına göre incelemek faydalı görülmektedir²¹¹.

Dava mükellef tarafından açılmış ve lehine neticelenmişse, vergi dairesinin tesis etmiş bulunduğu muamelenin iptali gerçekleşir. Eğer ortada tarhiyatla ilgili bir muamele varsa bu tarhiyatın terkinin gerçekleştirilir. Ödenmiş bir vergi bulunması halinde faiziyle birlikte iadesi gerçekleşir. Haciz işlemi varsa kaldırılır. Bedel ve değer tespitleri iptal olur²¹². Fakat vergi dairesi temyiz veya İtiraz' a müracaat ederek yürütmeyi durdurma kararı verirse, ikinci ihbarname hazırlanarak mükellefe bildirilir ve ihtilafı verginin tahsiline gidilir²¹³.

Davanın mükellef aleyhine neticelenmesi durumunda ise; tarh edilen vergi ya da bunlara ait cezalar tahakkuk eder. Mükellefin ödenecek aşamaya gelmiş olan (tahakkuk aşamasına gelen) vergisi, süreleri geçmiş olan taksitlerinin ihbarnamesinin tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmelidir. Aynı olarak dava konusu yapılan verginin ifa edilmemiş bölümüne kendi vergi mevzularında belirtilen ve tarhiyatın ilgili dönemine ilişkin normal vade tarihinden itibaren başlayarak yargı organı hükümlerinin tebliğine kadar geçen süreler adına 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen gecikme zammı seviyesinde gecikme faizi uygulanır. Söz konusu faiz yine aynı süre içinde ödenir. Böyle bir hüküm verginin ödenmesini geciktirmeyi amaçlayan girişimleri vazgeçirmeye yöneliktir. Bu faizi ödemek istemeyen mükellefler dava devam ederken tahsili durdurulmuş vergi ve cezaları kısmen veya tamamen ödeyebilirler²¹⁴.

4369 sayılı yasayla getirilen değişikliğe göre fazla veya asılsız olarak tahsilatı yapılan ya da vergi kanunlarınca iade edilmesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatına göre mükellefin bilgi ve belgeleri tamamlamasını izleyen üç ay içinde iade yapılmaması durumunda, bu miktarlara üç aylık sürenin bitiminden itibaren düzeltme fişinin mükellefe bildirildiği tarihe kadar geçen süre ile ilgili 6183 sayılı kanuna göre belirtilen erteleme faizi oranında hesaplanan faiz, reddedilmesi ve iade edilmesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ifa edilir²¹⁵.

²¹¹ Baki, s.60.

²¹² Baki s.61.

²¹³ Kızılot, s.467.

²¹⁴ M.Arslan s.318.

²¹⁵ Tosuner, Arıkan, 2011, s.196.

Dava vergi dairesince de açılabilir. Takdir ve tadilat komisyonları hükümlerine karşı açılan davalar lehte neticelenmişse komisyonların hükümleri geçersiz olmaktadır. Davanın kabulü durumunda ise bu kurulların kararları onaylanmış olur²¹⁶.

Vergi mahkemeleri, bölge idari mahkemeleri ve Danıştayca verilen hükümlerin bir başka neticesi, bu hükümlerin ilgili mercilerce uygulanması zorunluluğudur. İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, söz konusu merciilerin esasına ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin hükümlerin gereklerine göre idare, en fazla otuz gün içinde muamele tesis etmeye veya eylemde bulunmaya zorunludur. Ancak haciz ya da ihtiyati haciz ile ilgili vergi mahkemesi hükümleri hakkında, bu hükümlerin kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir²¹⁷.

İdari yargılama Usulü Kanunu hükümlerince, mahkeme hükümlerine göre muamele tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan durumlarda idare aleyhine maddi ve manevi olmak üzere tazminat davası açılması mümkündür. Mahkeme hükümlerinin otuz günlük süre zarfında kamu görevlilerince kasten uygulanmaması durumunda, hem idare aleyhine dava açılabilir, hem de kararı kasten uygulamayan kamu görevlisine karşı maddi ve manevi tazminat davası yoluna başvurulabilir.

Vergi ihtilaflarına ilişkin mahkeme hükümlerinin idareye bildiriminden ardından bu hükümler ışığında saptanacak vergi, resim, harç ve diğer benzeri mali yükümler ile söz konusu yükümlerin zam ve cezaların tutarı yükümlüye bildirilir. Vergi mahkemesi tarafından verilen kararların tatbikinin gecikmesi nedeniyle idare, kanuni gecikme faizi ifası ile de yükümlüdür²¹⁸.

C- Hükümün Açıklanması

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, “Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse yahut birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir.”²¹⁹. Açıklama yoluna “Hükümlerin Tavzihi” denir.

²¹⁶ Kırbaş, 2006, s.222.

²¹⁷ Baki,s.62.

²¹⁸ Baki s.62.

²¹⁹ Sönmez, Ayaz, s.430.

Hükmün açıklanması, idari mahkemelerin alacağı kararlara karşılık taraflara tanınan bir hak olmasına rağmen bu hususu diğer kanun yollarından ayırt etmek gerekmektedir. Çünkü kararların açıklanmasını talep etmek kanun gereği taraflara tanınmış bir hak olmasına karşın bu yolla mahkemenin verdiği kararın değiştirilmesi mümkün değildir; yalnızca mahkeme tarafından verilmiş hükmün daha doğru, sağlıklı ve gerçek anlamıyla tatbiki amaç edinilmiştir. Mahkeme hükümlerini açıklanmasında amaç, mahkemenin açıklamış olduğu neticenin belirsiz ve net olmayan kısımlarını veya idari mahkemelerin hükümlerinde yer alan birbirine zıt görünen hükümleri kaldırmak suretiyle mahkeme hükmünün gerçek anlamıyla uygulanmasını sağlamaktır²²⁰.

Açıklama dilekçeleri karşı taraf kişi sayısından bir kopya fazla verilir. Hükmü veren daire veya mahkeme işi inceler, bununla birlikte gerek görürse dilekçenin bir kopyasını, belirleyeceği süre zarfında cevap vermek üzere, diğer tarafa tebliğ eder ve cevap iki kopya olarak verilir. Bunlardan biri, açıklama veya aykırılığın çözümlenmesini isteyen tarafa iletilir. Görevli daire ya da mahkemenin bu konudaki kararı, taraflara tebliğ edilir.

Açıklama istemi kararın kastının ne olduğunun yeteri kadar net olmaması ya da kararda birbirine zıt hüküm fıkralarının olması şartına bağlıdır. Hüküm açık ve net gerekçeler ise çelişkili ise hükmün açıklanması istenemez. Açıklama talebinde tarafların ikisi de bulunabilir. Açıklama istemi karşı taraf sayısından bir adet daha fazla dilekçe ile olur. Açıklama dilekçesinin görüşüldüğü yer kararı veren mahkemedir. Mahkeme gerekli bulursa dilekçeyi karşı tarafa bildirir. Karşı tarafında vereceği yanıt açıklama talebinde bulunana bildirilir. Mahkeme, incelemesi neticesinde hükmün açık olmadığı ya da çelişken olduğunu belirlerse hükmü açıklama yoluna gider. Mahkeme yeni bir hüküm oluşturacak nitelikte açıklama yapamaz²²¹.

D- Yanlışlıkların Düzeltilmesi

İdari Yargılama Usulü Kanunu “yanlışlıkların düzeltilmesi” yolunu hükme bağlamıştır. Yanlışlıkların düzeltilmesi yolu hükümlerin uygulanması konusuyla ilgilidir. Bu yola çoğunlukla, karar metnindeki birtakım maddi yanlışlıklar sebebiyle

²²⁰ Kızılot, s.470.

²²¹ Akmaz, Akyol, s.204.

infaz sırasında oluşan ya da oluşabilecek güçlükleri ortadan kaldırmak amacıyla müracaat edilir. Maddenin öngördüğü maddi yanlışlıklardır. Bu yanlışlıklar uzun bir araştırma ve incelemeye gerek duyulmadan, dosyanın içeriğinden ya da kararın metninden kolaylıkla anlaşılabilir. Yanlışlıkların hukuki olması durumunda ise bu durum maddenin kapsamı dışındadır. Çünkü hukuki yanlışlıklar sadece kanun yollarına başvurularak düzeltilebilir²²².

İdari Yargılama Usulu Kanunu' na göre düzeltme kapsamına bulunan yanlışlıkların türü şöyledir²²³;

a) Tarafların isim soyisimleri ile unvanlarında yapılan hatalar.

b) Tarafların iddiaları neticesindeki yanlışlıklar. Gelir vergisinin terkinin istemi ile açılan bir davanın hüküm kısmında gelir yerine kurumlar vergisinin terkinin açıklaması kullanılmış ise, bunun için yanlışlığın düzeltilmesinin istenmesi bu duruma örnek olarak verilebilir.

c) Hüküm fıkrasında hesap hatalarının mevcut olması. Örneğin, hüküm fıkrasında belirlenmiş olan matrah farkıyla ilgili uygulanan vergi oranının hesaplama hatası yapılarak yanlış çarpım neticesinde farklı sonuç çıkarması yanlışlıkların düzeltilmesi kapsamındadır

d) Diğer tüm maddi yanlışlıkları. Davada duruşma olmasına rağmen, kararda bundan bahsedilmemiş ya da duruşma olmamış gibi kararın yazılmış olması bu duruma örnektir.

Yanlışlıkların düzeltilmesi müessesesiyle hüküm kapsamının genişletilmesi ya da daraltılması söz konusu değildir. Diğer bir ifadeyle bu durum hüküm değiştiremez ya da yeni bir hüküm ekleyemez. Sadece sözü edilen maddi hatalar düzeltilir²²⁴.

Hukuksal nitelikteki yanlışlıkların, yanlışlıkların düzeltilmesi yolu ile ortadan kaldırılması mümkün değildir. Bu tür yanlışlıklar temyiz, istinaf, kararın düzeltilmesi yolu ya da yargılamanın yenilenmesi yolları aracılığı ile düzeltilebilir²²⁵.

²²² Sönmez, Ayaz, s. 435.

²²³ Kızılot, s.472.

²²⁴ Baki, s.73.

²²⁵ Sönmez , Ayaz, s.436.

Yanlışlıkların düzeltilmesi isteminde herhangi bir süre yoktur. Taraflar her zaman yanlışlıkların düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. İlgili kanun tarafların, mahkeme hükmünün uygulanmasından sonra bile düzeltme istemelerini mümkün kılmıştır²²⁶.

Kanuna göre taraflar, yanlışlığın düzeltilmesi istemini, bir dilekçe ile kararı veren yargı merciine gönderecektir. Verilecek dilekçe sayısı diğer tarafın sayısından bir fazla olması gerekmektedir. Mahkeme gerekli bulduğunda dilekçenin bir örneğini saptayacağı süre içinde cevap almak üzere karşı tarafa bildirecek, mükellefin vereceği cevap iki örnek olarak mahkemeye sunulacaktır. Bu cevap yazısının bir örneği yanlışlığın düzeltilme talebinde bulunan tarafa mahkeme tarafından gönderilecektir. Söz konusu sürecin tamamlanmasının ardından yanlışlığın düzeltilmesi talebi mahkeme tarafından karara bağlanacak eğer düzeltme kararı verilirse, düzeltme ilamın altına yazılacaktır²²⁷.

Yanlışlıkların düzeltilmesi karardaki maddi hataların düzeltilmesi ve kararların uygulanmasında ortaya çıkan ya da çıkabilecek olan sorunları ortadan kaldırmaya yönelik olduğundan, düzeltme kararının temyiz edilmesi de mümkün değildir. Fakat, düzeltme talebine bağlı verilen kararın bu talebe konu olan hükümde hukuki özellikte değişiklikler yapması durumunda, düzeltme kararının temyize konu edilmesi mümkündür²²⁸.

E-Yürütmenin Durdurulması

Yürütmenin durdurulması müessesesi bugünkü halini 20.01.1982 17580 sayılı Resmi Gazete'de ilan edilerek uygulamaya giren İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan 27.maddedeki düzenleme ile almıştır²²⁹.

Yürütmenin durdurulması kavramının oluşma nedenini ifade edebilmek adına ilk olarak, idare hukuku alanında yer alan bir ilkeden bahsetmemiz gerekmektedir. "dava icrayı durdurmaz" şeklinde tanımlı yapılan ilkeye göre, idari karara karşı yargı

²²⁶ Kızılot, s.472.

²²⁷ Sönmez, Ayaz, s.438.

²²⁸ Kızılot, s.473.

²²⁹ Zehreddin Aslan **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, İstanbul: Alfa Yayınları,2001, s. 21.

yoluna müracaat edilmiş bulunulması, kanunda aksine bir hüküm olmadıkça bu idari hükmün yürütülmesini durdurmaz²³⁰.

Yürütmenin durdurulması kararı, kanunilik ve hukuka uygunluğu beklemeye bırakarak, işlemin tatbikini dava sonuna kadar tecil eden yargısal bir karardır. Bu şekilde tasnifi yapılan yürütmenin durdurulması kararı, idarenin teftiş edilmesinde ve keyfiliğin önüne geçilmesinde önemli bir yol oluşturmaktadır. Bireyler dava açmakla menfaatlerini bütünüyle emniyete almış olamazlar, çünkü davanın sonuna kadar işlem tatbik edilebilir. Bütünüyle tam bir güvence sağlanabilmesi için yürütmenin durdurulması kararı gerekmektedir²³¹.

Bu kurumun olmaması durumunda yaptırım gücü bulunan idare karşısında bireylerin haklarının korunamaması riski ortaya çıkacaktır. Mahkeme tarafından verilecek yürütmenin durdurulması kararı, yerine konması güç veya imkansız bulunan zarar ve durumların meydana gelmesine, idarenin keyfiliğine engel olacak ve bununla birlikte idareye muamelesini gözden geçirme ve düzeltme olanağı sunması ve idareyi tazminat ifasından kurtarması gibi yarar durumu da oluşturacaktır.

1- Vergi Uyuşmazlıklarında Yürütmenin Durdurulması

İlk derece idari yargı makamlarında, idari muamelelere karşı açılan davaların idari muamelenin yürütülmesini durdurmayacağı konusu kanunla düzenlenmiştir. Fakat vergi mahkemelerinde vergi ihtilaflar nedeniyle açılan davalara yürütmeyi durdurma konusunda istisna getirilmiştir.

Vergi kanunlarında yürütmenin durdurulması genellikle tahsil açısından incelenmiştir. Tahsil muamelelerinin durdurulması ile yürütmenin durdurulması aynı anlamda kullanılmıştır. Anayasa'nın idarenin her nev'i eylem ve muamelelerine karşı yargı kanalını açık tutan ilkesi (Anayasa md. 125) sebebiyle idarenin vergisel muamelelerinin de yetki, şekil, sebep, konu, amaç bakımından idari yargının teftişine tabi olacağı şüphesizdir. Bu denetim esnasında koşulları sağlanıyorsa diğer vergisel muamelelerde olduğu gibi, yürütmenin durdurulması kararı alınabilir²³².

²³⁰ Tahir Çağa, "Yürütmenin Durdurulmasına Dair", **Danıştay Dergisi**, 1979, s. 32-33.

²³¹ Ramazan Çağlayan, **İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2001, s. 90.

²³² Recai Dönmez, "Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması", **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 1987, s. 317.

Yürütmenin durdurulması hükmü işlemin hukuki varlığını sonlandırmayarak yalnızca yürütülebilme özelliğine tesir eder. Vergilendirme sürecinde tarh işlemine dair yürütmenin durdurulması kararının verilmesi tarh işleminin bir sonraki sürecine geçmesini önler. Bu sebeple yürütmenin durdurulması hükmü tahakkuku engelleyen bir etki meydana getirir²³³.

Yürütmenin durdurulması yargı hükümlerine de yönelik olabilir. Bu süreçte idari muamelenin yerini vergi mahkemesi kararı almış olur²³⁴. Böylelikle vergi mahkemelerinde vergi ihtilaflarından oluşan davaların açılmasıyla, hesaplanan vergi, resim, harç ve benzeri diğer mali yükümlerin, ve bu yükümlere ait zam ve cezalarının dava konusu olan kısmının tahsil muameleleri otomatik olarak durur. Ancak vergi, resim ve harçların ödenmemesi sebebiyle kamu alacağının tahsili için düzenlenen ödeme emirlerine istinaden dava açılması, muamelenin yürütülmesini durdurmaz. Durması için davacının yürütmenin durdurulması isteminde bulunması gerekir²³⁵.

Dava açılmasıyla tahsil muameleleri kendiliğinden beklemeye alınan yani diğer bir ifadeyle duran vergilendirme muameleleri, vergi alacağının hesaplanarak, söz konusu alacağı miktar olarak saptayan tarh işlemi ile zam ve ceza hesaplama işlemleridir. Vergi mahkemesinde idari dava açılması, tarh ve ceza kesme muamelesinin, sadece dava konusu olan bölümünün tahsil işlemi durdurmaktadır. Diğer bölümlere ilişkin vergi ve cezaların, kanuni sürelerinde ifası gerekir. Aksi hâlde vergi idaresi tarafından cebren tahsil ilkesi tatbik edilecektir²³⁶.

İdari dava açılmasıyla tahsilleri beklemeye alınan vergi, resim, harç ve benzeri diğer yükümlülükler dava neticesi beklenmeksizin ilgilisi tarafından ifa edilerek dava yine ileri sürülebilir.

²³³ Dönmez, s. 324.

²³⁴ Dönmez, s. 325.

²³⁵ Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s. 167.

²³⁶ Turgut Candan , “İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Son Değişiklikler Çerçevesinde Yürütmenin Durdurulması”, **Yaklaşım Dergisi**, Cilt. 2, Sayı. 22, 1994, s. 32.

2- Yürütmeyi Durdurma İlkesinin İstisnası

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda vergi davası açıldığı zaman tahsil işleminin duracağı belirtilirken, aynı zamanda bu durumun istisnaları da düzenlenmiştir. Bu duruma göre²³⁷:

- İşlemden kaldırılan dosyaların tahsil muameleleri devam eder.
- İhtirazi kayıtla verilen beyannameler adına yapılan muamelelerde tahsil işlemi durur.
- Dava dosyasının tekrar işleme konulması, tahsilat işlemini durdurmaz.
- Vergi davalarının temyizi durumunda, yürütmenin durdurulması devam etmez.

Dolayısıyla bu istisnai durumlarda dava açılması durumu işlemin yürütülmesini kendiliğinden durdurmayacağından bireylerin yürütmenin durdurulması talebinde bulunmaları gerekir. Aksi hâlde işlem yürütülmeye devam eder.

a- Dava Dosyasının İşlemden Kaldırılması ya da İşlemden Kaldırılan Dosyanın Yeniden İşleme Konulması Durumu

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre davacının göstermiş olduğu adrese tebligat yapılamaması durumunda, yeni adresin bildirimine değin dava dosyası işlemden kaldırılır ve eğer yürütmenin durdurulması hükmü varsa kendiliğinden sona erer. Dosyanın işlemden kaldırıldığı tarihten itibaren bir yıllık bir sürede yeni adres bildirilerek yeniden işleme konulması talep edilmezse, davanın açılmamış varsayılmasına karar verilir²³⁸. Buna göre işlemden kaldırılmış bir dosyanın tekrar işleme konması tahsil muamelelerini durdurmayacaktır. Bu halde tahsil muamelelerinin durması için yürütmenin durdurulması isteminde bulunması gerekmektedir.

²³⁷İYUK, md. 27 / 3.

²³⁸ İYUK md. 26 / 3.

b- İhtirazi Kayıtle Verilen Beyannameler Üzerine Yapılan İşlemler

Vergi Usul Kanunu'na göre, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve söz konusu matrahlar üzerinden hesaplanan vergilere karşı dava açamayacakları karara bağlanmış, fakat vergi hatalarına dair kararlar bu konunun dışında bırakılmıştır. Bu karara göre beyanı üzerine hesaplanacak vergiye karşı dava açamayacak hâldeki mükellefler, tereddüt ettikleri mevzularda yargı makamının hakemliğine müracaat edebilmek için beyannamelerine ihtirazi kayıt koyarak dava yolunu açık tutmaktadırlar²³⁹.

İhtirazi kayıttan bahsedebilmek için yükümlünün dava hakkını saklı tutarak beyanname ile beraber vereceği dilekçede bu durumu belirtmesi gerekir. İhtirazi kayıtle teslim edilen beyanname üzerine hesaplanan vergiye karşı dava açılması tek başına tarhiyatı durdurmaz. İlgili tarafından mahkemeden yürütmenin durdurulmasının istenmesi gerekmektedir²⁴⁰.

c- Tahsilat İşlemlerinden Doğan Davalar

Tahsilat işlemleri ile alakalı ihtilafların çeşitleri oldukça fazladır. 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre uygulanan tahsilat muamelelerinde dava açılmasıyla tahsilat işlemleri durmaz²⁴¹. Buna göre amme alacağının tahsili için ödeme emri, ihtiyati haciz ile haciz ve ihtiyati tahakkuk muamelelerine karşı dava açılması söz konusu işlerin yürütülmesini durdurmaz. Bu muamelelere karşı açılan davalarda yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması ve talebin mahkeme tarafından uygun görülmesi hâlinde tahsil işlemi durur.

(1)- Ödeme Emri Tebliği

Ödeme emri tebliğinin tahsilât muamelesi olduğu şüphesizdir. Bu sebeple ödeme emrine karşı açılan dava tahsil muamelelerini durdurmaya yetmeyecektir. Söz konusu davanın takip işlemlerini durdurabilmesi borçlunun borç miktarı kadar teminat göstermiş olmasına bağlıdır. Teminatın haricinde başka bir şart aranmamıştır. Borçlu

²³⁹ VUK, md. 378.

²⁴⁰ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2006, s. 415.

²⁴¹ AATUHK, md. 48.

tarafından 6183 sayılı kanuna göre teminat gösterilmesiyle yürütme, vergi mahkemesi tarafından bu konuda karar verilinceye değin durur²⁴².

(2)- İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz amme alacağının güvence altına alınması ile ilgili tedbirlerden bir diğeridir. Amme alacağının tahsilini gerçekleştirmek için yapılan takip işlemleri sırasında, kamu borçlusunun mal varlığında tam bir yetkiye sahip olması bazı hâllerde ihtiyati haczi zorunlu kılmaktadır²⁴³.

Haklarında ihtiyati haciz uygulananlar haczin tebliğ tarihinden başlayarak 7 gün içinde tahsil dairesine vergi mahkemesinde dava açabilirler. Fakat burada sadece ihtiyati haczin nedeni dava konusu olabilir. Bir başka söyleyişle, ihtiyati haczin kanunda öngörülen nedenlere tabi olup olmadığı tartışma konusu olabilir. Bu şekilde ihtiyati haciz tahsil işlemi olmasından dolayı buna karşı dava açma işlemi yürütmeyi durdurmayacaktır. Yürütmenin durdurulması için bu mevzu üzerine yargı yerinden karar verilmesi gerekir²⁴⁴.

(3)- İhtiyati Tahakkuk

İhtiyati tahakkuk, henüz tahakkuku gerçekleşmemiş fakat ileride tahakkuk edecek amme alacağının önceden güvenceye alınması için müracaat edilen bir önlemdir.

İhtiyaten tahakkuk uygulanan vergi, resim ve bunlara ait zam ve cezalar, özel yasala gereği ifa zamanları gelmeden önce tahsil edilememekle birlikte, bunlar için ihtiyati haciz uygulanır. Söz konusu ihtiyati tahakkukun meydana getirdiği en önemli sonuç budur.

İhtiyati tahakkuk muamelesine dava açılabilmesi ihtiyati haczin gerçekleşmiş olması koşuluna bağlanmıştır²⁴⁵. Ayrıca bu konunun özel bir durumu olarak: “Takdir komisyonu tarafından emsal bedeli kararlarına açılan davalar da yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz”²⁴⁶. İdari Yargılama Usulü Kanunu ve diğer kanunlarda, vergi davası açılması bazı hallerde yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Ancak

²⁴² Dönmez, s. 336.

²⁴³ Dönmez, s. 338.

²⁴⁴ Dönmez, , s.339.

²⁴⁵ Dönmez, s. 340.

²⁴⁶ VUK, md. 267.

yürütmenin durdurulmasına yönelik istem bulunması ve mahkemenin böyle bir karar alması gerekmektedir.

(4)- Diğer Durumlar

Vergi Usul Kanunu'na göre takdir kurullarınca, mükellef müracaatı ile emsal bedele karşı dava açıldığında tahsilat muameleleri durmaz. Borçlunun teminatını değiştirme talebinin kabul edilmemesi ya da borcun ödendiği halde teminatın iade edilmemesi durumları dava konusu olabilir. Bu davalarda da mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararı alınmadıkça işlem uygulanmaya devam eder²⁴⁷.

Vergi ve cezadaki yanlışlıkların düzeltilmesi isteminin geri çevrilmesi nedeniyle açılacak davalarda mükellef ilk olarak, ilgili vergi dairesinde düzeltme isteminde bulunmalıdır. Bu istem dava açma süresinde yapıldığı halde ret cevabı alması durumunda vergi mahkemesinde dava açılır. Dava açma süresinin dolmasının ardından düzeltme talebinin reddedilmesine karşı önce şikâyet yolu aracılığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edilecek, buradan da ret cevabı alınacak olunursa dava yolunu seçecektir²⁴⁸. Her iki durumda da açılacak dava iptal davası olacaktır.

Vergi ve benzeri diğer mali yükümlere vergi mahkemelerinde açılmış olan davanın yürütmeyi durdurması durumu temyiz aşamasını kapsamaz. Temyiz ya da istinaf aşamasında tahsilatın durması, temyiz veya istinaf makamının yürütmenin durdurulması konusunda karar vermesine bağlıdır.

3- Yürütmenin Durdurulması İçin Gerekli Şartlar

Yürütmenin durdurulması hükmünün verilebilmesi adına gerekli şartların bir bölümü usule bir bölümü ise esasa ilişkin şartlardır.

a- Usule İlişkin Şartlar

Açılmış bulunan bir davanın olması, yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması, harç ve posta ücretinin ödenmiş olması ve teminat bu şartlar içindedir.

²⁴⁷ Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1999, s. 603.

²⁴⁸ Özbalcı, s. 418.

(1)- Vergi Davasının Açılmış Olması Gerekir

Yürütmenin durdurulması davanın açılmasından sonra ya da dava dilekçesi ile verilen ek bir dilekçe aracılığıyla talep edilebilir.

İdari yargıya müracaatla idari muamelenin yürütülmesinin durdurulması talebinde bulunulabilmesi için, bu işlem hakkında, usulüne uygun bir şekilde açılmış davanın bulunması, ön şarttır. Böyle bir dava olmadan, yürütmenin durdurulması taleplerinin incelenmesi ve hükme bağlanması olanaksızdır.

Danıştay 7. Dairesi yürütmenin durdurulması talep edilmeden açılan davaların incelenmeden reddedileceği görüşündedir²⁴⁹.

Danıştay 9. Dairesi ise dava açılmadan önce durdurma talebinde bulunulması durumunda dilekçenin reddedilmesi gerektiği savunur.

(2)- Yürütmenin Durdurulması İstenilmiş Olmalıdır

Yürütmenin durdurulması hükmü talep üzerine verilmektedir. İdari yargı makamları, yürütmenin durdurulması konusunda kendilerinden herhangi bir talepte bulunulmamış ise bu konuyu kendiliğinden (re'sen) inceleyemezler. Başka bir deyişle; işlem aleyhine dava açılması sonucunda yürütme kendiliğinden durmamaktadır. Bunun için dava açılırken dilekçesinde veya dava görülmekte iken verilen ek dilekçe aracılığıyla yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması gerekmektedir.

Yürütmenin durdurulması talebi, davacının şahsına ait bir hak olmasından ötürü talebin bizzat davacı veya vekilince yapılması gerekmektedir. Davacının dışındaki üçüncü kişiler ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na göre taraflar ile hareket etmek durumunda olan müdahilin yürütmenin durdurulması talebinde bulunması mümkün olmamaktadır. Bununla beraber istemin açık olması, koşullu istemde de bulunulmaması gerekmektedir²⁵⁰.

²⁴⁹ “İdari işlemler hakkında, iptalleri istemiyle usulüne göre açılmış, dava olmadıkça, idari yargı yerinden, yalnızca yürütülmelerinin durdurulmasının istenemeyeceği; bu şekilde açılan davaların, incelenmeksizin reddi gerekeceği hk.” Danıştay 7.D 26.02.2004, E.2000/10215, K.2004/500, <http://www.danistay.gov.tr>, (Erişim :13.04.2013)

²⁵⁰ Celal Karavelioğlu, **İdari Yargılama Usulü**, Ankara: Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, 2006, s. 1285.

(3)- Harç ve Posta Ücreti Yatırılmış Olmalıdır

İdare mahkemelerinde, yürütmenin durdurulması için açılan davalarda müracaat, karar, yürütmenin durdurulması harçları ile posta ücretinin ödenmesi gerekir. Bunlar ödenmediğinde yürütmenin durdurulması talebi incelenmez²⁵¹. Yürütmenin durdurulması talebinin incelenebilmesi için başkanlık yazısı ile birlikte harcın ve posta ücretinin yatırılmış olması istenir²⁵². Vergi mahkemelerinde, idare mahkemelerinden ayrı olarak 492 sayılı Harçlar Kanunu ve ekinde yürütmenin durdurulması harcı geçmediğinden, söz konusu harç alınmamaktadır. Dava sonunda ise karar harcı alınmaktadır. Vergi yargısında yürütmenin durdurulması talebinin görüşülüp hükme bağlanabilmesi başvurma harcı ile posta ücretinin ödenmiş olmasına bağlıdır.

(4)- Yürütmenin Durdurulmasını İsteme Süresi

Yürütmenin durdurulması dava açılırken istenir. Dava dilekçesinde istenilmemişse belirli bir süreye bağlı kalmaksızın, cevap dilekçelerinde de istenebilir. Yasada buna ilişkin belirli bir süre öngörülmemiştir.

Danıştay'da, idare ve vergi mahkemelerinde görülen davalarda, dava asıldan karara bağlanıncaya değin, davanın her aşamasında yürütmenin durdurulması talep edilebilir. İlk istem reddedilmiş olsa dahi, yeni hukuki nedenlerin oluşması durumunda yeniden yürütmenin durdurulması talebinde bulunulabilir²⁵³. Yürütmenin durdurulması talebinin daha önce reddedilmiş olması, tekrar yürütmenin durdurulması talebinde bulunulmasına engel olmamaktadır²⁵⁴.

²⁵¹ Şevket Apalak "İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 31, 1998, s. 11.

²⁵² "Tarafınızdan,'ne karşı açılan davaya ilişkin dosyanızın incelenmesinden dilekçede yürütmenin durdurulması isteminin bulunmasına karşın 18.200.000 lira yürütmenin durdurulması harcının yatırılmadığı anlaşılmış olup, bu nedenle talebinizin incelenmesine olanak bulunmamaktadır. Bu yazının tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde istenilen 18.200.000 TL yürütmenin durdurulması harcının yatırılmaması halinde yürütmenin durdurulması talebinden vazgeçmiş sayılacağımız hususu tebliğ olunur." Ankara 7. İdare Mahkemesi 07.2.2005, E.2004/3707.

²⁵³ Vahit Polatkan, "Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinde Yürütmenin Durdurulması Kararları", **Yaklaşım Dergisi**, 1993, say: 6, s. 12.

²⁵⁴ Apalak, s. 17.

(5)-Yürütmenin Durdurulması Kararının Kural Olarak Teminat Karşılığında Verilmesi

Teminat istenmesinin sebebi, yürütmenin durdurulması nedeni ile diğer tarafın maruz kalacağı zararın karşılanmasıdır²⁵⁵. Yürütmenin durdurulmasını talep edenden teminat istenmesi mecburi değildir. Teminat şartı olmadan da yürütmenin durdurulması kararı alınabilir. Bu konuda yargı makamının takdir yetkisi mevcuttur. Taraflar arasında teminat sebebi ile çıkan uyuşmazlıklar yürütmenin durdurulması talebi hakkında hüküm vermiş olan yargı makamınca çözüme kavuşturulur. Teminatın yetersiz olması hâlinde ise vergi idaresinin teminat yetersizliğinden dolayı yürütmenin durdurulmasına hüküm veren mahkemeden bu kararın iptalini istemesi gerekmektedir²⁵⁶. Teminat konusunda meydana gelen ihtilafların miktarının düşürülebilmesi adına, teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına hüküm verildiğinde, teminatın ne olduğu, miktarı, söz konusu teminatın nereye yatırılacağı ve teminatın ne zaman çözüleceği mevzularının açıkça kararda belirtilmesi gerekir²⁵⁷. Teminatın miktarı genelde ihtilaf konusu vergi ve ceza tutarı kadar olmaktadır.

b- Esasa İlişkin Şartlar

Söz konusu esasa ilişkin şartlar, işlemin alenen hukuka aykırılığı, telafisi güç veya mümkün olmayan zararların meydana gelmesi başlıklarında incelenecektir.

(1)- İşlemin Açıkça Hukuka Aykırılığı

Açık hukuka aykırılık, herhangi kimsenin basitçe anlayabileceği hukuki sakatlıklar değildir. Bu aykırılık davaya bakan yargıçların mesleki bilgi ve

²⁵⁵ Aslan, s. 51.

²⁵⁶ “Mahkeme kararının teminat karşılığı yürütmesinin durdurulmasına karar verilmesi üzerine gösterilen teminat yetersiz bulunması durumunda, 2577 sayılı Yasanın 27/5 inci maddesi uyarınca yürütmenin durdurulması kararının kaldırılmadığı sürece düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmediği hk.” Danıştay 4.D. 25.11.2002, E.2001/4228, K.2002/3660, **Danıştay Dergisi**, S.1, s.165-166; “Hacze karşı açılan davada, davacı lehine geçerli teminat karşılığı yürütmenin durdurulması kararı verilmesi ve teminata ilişkin uyuşmazlık çıkması durumunda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/5 inci maddesine göre bu uyuşmazlığın yürütmenin durdurulması hakkında karar veren mahkeme veya hakim tarafından çözümlü gerektiğinden yeterli teminat gösterilmediğinden söz edilerek düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmediği hk.”4.D. 26.12.2001, E.2001/4196, K.2001/5734, <http://www.danistay.gov.tr>, (Erişim : 16.04.2013).

²⁵⁷ Apalak, s. 17.

deneyimlerine istinaden, özel araştırma ve incelemeye gerek duymaksızın ilk bakışta görebilecekleri sakatlıklardır²⁵⁸. Başka bir deyişle, dava dilekçesinde ortaya konulan sebepler ve dava dilekçesine eklenen deliller ve belgeler, dava konusu işlemin iptalini gerektirecek özellikte olup, yürütmenin durdurulması kararı alınmaması hâlinde ileride verilebilecek olan iptal hükmü etkisini kaybedecek ise bu şartın gerçekleştiği kabul edilmelidir²⁵⁹.

(2)- Telifisi Güç ya da İmkânsız Zararların Meydana Gelmesi

Telifisi güç ya da mümkün olmayan zarar, eski durumum geri gelmesini mümkün kılmayacak hâl anlamındadır. Böylelikle verilecek bir iptal hükmünün geriye yürür şeklinde uygulanabilmesi, eski halin iadesi ya da diğer bir söylemle o muamele sanki hiç olmamış gibi bir olgunun gerçekleşebilmesini engelleyici durumlar telifisi güç ya da imkansız durum sayılmalıdır²⁶⁰. İdarenin yaptığı bir muamelenin hukuka aykırı olması tek başına yeterli değildir. Bunun yanında, söz konusu işlemin yürütüldüğü takdirde yükümlü adına giderilmesi zor ve hatta imkansız bir zararın meydana gelmesi gerekmektedir.

Sonradan giderilmesi güç ya da mümkün olmayan bir zararın meydana gelip gelmeyeceğini her vakada ayrı ayrı araştırmak gerekir. Somut olayın özelliğine ve davacının şahsi durumuna göre idari muamelenin yürütülmesi davacıya mühim bir zarar verecekse, bahsedilen koşulun gerçekleştiği kabul edilmelidir. Örneğin, yükümlü vergi borcunu ödemediğinde müşkül duruma düşecek ve olayda hukuka aykırılık oluşmuşsa yürütme durdurulmalıdır. Bu koşul incelenirken “vergi kaynağının korunması ilkesi” göz ardı edilmemelidir²⁶¹.

Yürütmenin durdurulması gerektiği hakkında gerekçe hazırlanmalıdır. Anayasa’ya göre her karar gerekçeli olmak durumunda ise de buradaki karar, ihtilafı sona erdiren bir karar niteliğinde değildir. Yalnızca, yürütmenin durdurulmasına kararını gerektiren durumların hukuki gerekçelerle açıklanmasıdır²⁶².

²⁵⁸ İlhan Özay, **Yargısal Korunma**, İstanbul: Alfa Yayınları,2001, s. 171.

²⁵⁹ Metin Günay “Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar,”**İdari Yargı Sempozyumu**, 2001, <http://www.danistay.gov.tr> , (16.04.2013).

²⁶⁰ Özay, s. 173.

²⁶¹ Dönmez, s. 345.

²⁶² Dönmez, s. 346.

4- Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Türleri

İlk incelemeden geçen dilekçe yürütmenin durdurulması talebini de kapsıyorsa, bu halde yargı yeri, dava dilekçesini usul işlemine tabi tutmadan söz konusu talebi inceler. Dava dilekçesi hakkında yapılan bu incelemede yargı makamı, yürütmenin durdurulması isteminin²⁶³:

- a) Reddine,
- b) Ara kararı ve müdafaa alındıktan sonra incelenmesine,
- c) Ara kararı ve birinci müdafaa alındıktan sonra bu mevzuda yeniden bir karar verilmek için kabulüne,
- d) Kabul, kararlarından birini verir.

a- Yürütmenin Durdurulması İsteminin Reddi

Yürütmenin durdurulması talebinin reddi hükümleri ya başlangıçta veya davalı idarenin müdafaa alındıktan sonra verilebilir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesindeki koşullar gerçekleşmediği zaman idari yargı makamı tarafından yürütmenin durdurulması isteminin reddine hüküm verilmektedir. Kanun'da öngörülen şartların oluşmaması halinde vergi mahkemelerince alınacak karar şu şekildedir:

“2577 Sayılı İdari Yargılama usulü Kanunu'nun 27.maddesinin 2.fıkrasında İdari Mahkemelerin İdari İşlemin uygulanması halinde telafisi güç ve imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilecekleri hükme bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, olayda yukarıda anılan Kanun hükmünde öngörülen şartların gerçekleşmediği anlaşıldığından, yürütmenin durdurulması isteminin reddine, tebligatın tamamlanmasına, kararın tebliğinden itibaren 7 gün içerisinde Bölge İdare Mahkemesine itiraz yolu açık olmak üzere 29/08/2005 tarihinde oybirliğiyle karar verildi”²⁶⁴.

Karardan anlaşıldığı gibi yürütmenin durdurulması talebinin reddi ile ilgili hükümler sadece kanunda aranan şartların oluşmadığı konusunu içermekte olup ret gerekçesi hükümlerde yer almamaktadır.

²⁶³ Karavelioğlu, s. 1286.

²⁶⁴ Ankara 5. Vergi Mahkemesi, E.2005/800.

b- Yürütmenin Durdurulması Talebinin Ara Kararı ve Savunma Alındıktan Sonra İncelenmesi

Yürütmenin durdurulması talebi hakkında çoğunlukla bu şekilde kararlar verilmektedir. İdari yargı makamınca yürütmenin durdurulması taleplerinin ara kararı ya da müdafaa alındıktan sonra incelenmesinin nedeni, bir yandan dava konusu işlemin net olarak yasalara aykırılığının bazı durumlarda dilekçe üzerinde ilk başta tespit edilememesi, bir yandan da işlemi gerçekleştiren idari makamın müdafaasında talebe ilişkin bazı savunmalarda bulunabilmesi ve bu savunmanın da hükme etkisinin olabilmesi sebebiyle savunma incelenmeden, yürütmenin durdurulması hakkında karar verilememesidir. Bu tür kararlarda İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre savunma süreleri kısaltılabilmektedir.

c- Yürütmenin Durdurulması İsteminin Kabulü

Davalı idarenin müdafaası ve ara kararının alınmasının ardından, idari işlemde aleni hukuka aykırılık ve idari işlemin tatbik edilmesi durumunda telafisi güç ya da olanaksız zararların oluşup oluşmayacağı şartları araştırılabilecektir. Söz konusu iki şartın beraber gerçekleşmesi durumunda, idari yargı makamları dava konusu muamelenin yürütülmesinin durdurulmasına karar vereceklerdir. İşleyişte, çoğu davada aleni şekilde hukuka aykırılık şartının oluşmuş olması yürütmenin durdurulması hükmü verilebilmesi için yeterli görülmektedir. Zira, açıkça hukuka aykırı muamelenin tatbiki durumunda telafisi güç ya da olanaksız zararlar doğabilecektir.

Haciz işlemine karşı açılan bir dava örneği:

“Dava; davacının ortağı ve şirket müdürü olduğu, Uysal Çelik Nak.San.ve Tic.Ltd.Şti.’nin, ödenmeyen vergi borçlarından dolayı, davacı adına kayıtlı 06 YOY 47 plakalı aracına 17.11.2004 tarih ve 2004/32153 sayılı işleme konulan haczin kaldırılması istemiyle açılmıştır. Dosyanın ve Mahkememizin 25.5.2005 tarihli ara kararına cevaben 1.7.2005 gün ve 23539 sayılı yazı ekinde dosyaya ibraz edilen bilgi ve belgelerin incelenmesinden; davacının ortağı ve şirket müdürü olduğu Uysal Çelik Nak.San. ve Tic.Ltd.Şti.’nin ödenmeyen vergi borçlarından dolayı şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin şirketin bilinen adreslerinde bulunamaması üzerine 24.11.2002 tarihli 24 Saat Gazetesinde ilan edilmiş olduğu, ilgili şirkete bilinen adreslerinde ulaşılamadığından aciz fişi düzenlenmediği, dolayısıyla şirket hakkında tüm takip yollarının

tüketilmediği, söz konusu amme alacağı için haciz varakası düzenlenmemiş olup, şirket adına düzenlenen ve ilanen tebliğ edilen ödeme emirlerine istinaden tahsilat yoluna gidildiği, davacı adına ödeme emri düzenlenmediği anlaşılmıştır. Bu durumda haciz uygulamasını gerekli kılan koşullar davacı açısından gerçekleşmemiş bulunduğundan, davacı adına kayıtlı araca konulan haciz işleminde yasaya uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle istemin kabulüne, hukuka aykırı bulunan ve uygulanması halinde telafisi güç ve imkansız zararlar doğuracağı sonucuna varılan haciz işleminin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/2. maddesi gereğince teminat aranmaksızın yürütmesinin durdurulmasına, kararın tebliğinden itibaren 7 gün içinde Ankara Bölge İdare Mahkemesi nezdinde itiraz yolu açık olmak üzere 6.7.2005 tarihinde oybirliği ile karar verildi²⁶⁵.

5- Yürütmenin Durdurulması Kararına Karşı İtiraz

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nu maddesinin ilk düzenlemesinde yürütmenin durdurulması hükmüne karşı başka bir yargı makamına itiraz yolu kapalıydı. Yürütmenin durdurulması hükümleri nihai karar olmadıklarından temyiz edilebilmeleri de olanaksızdı²⁶⁶. Fakat; tarafların yürütmenin durdurulması hükümlerine karşı, kararı veren yargı makamına başvuruya, yürütmenin durdurulması kabul edilmişse, istemin yeniden incelenmesinin talebi mümkündür. Sonradan yapılan değişikliklerle, yürütmenin durdurulması istemlerine bağlı olarak verilen "ret" ya da "kabul" kararlarına karşı başka bir yargı makamında istinaf yolu açılmıştır.

Bilindiği üzere, yürütmenin durdurulması talepleri, iptal davası çerçevesinde yapılan bir ara taleptir. Bu hususta, idari yargıya tanınmış olan istinaf k a n u n yolu, yürütmenin durdurulması ile ilgili alınmış olan hükmün başka bir yargı makamı tarafından yeniden incelenmesidir. Böylelikle yürütmenin durdurulması ile ilgili hükümler de, iki dereceli yargı sisteminin kapsamına girmiştir. Yürütmenin durdurulması ile alakalı hükümlere karşı, hükmü vermiş olan makama itiraz etme yerine, farklı bir yargı makamına itiraz etme durumu, hem idare için, hem de birey açısından güven veren bir sistemdir²⁶⁷.

²⁶⁵ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E.2005/513.

²⁶⁶ Refik Tiryaki, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Bazı Sorunlar", **Ankara Barosu Dergisi**, say: 2, 2002, s. 201.

²⁶⁷ Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Ankara: Turhan Kitapevi, 1998, s. 688.

Diğer taraftan itiraz makamının bu yararına rağmen yargılamayı uzatması sebebiyle yürütmenin durdurulması kararına itiraz yolunun kaldırılması yönündeki görüşler de savunulmaktadır²⁶⁸.

a- İtirazın Şartları

Yürütmenin durdurulması talebi ile ilgili verilen ilk derece yargı makamlarının hükümlerine, davacı ya da davalı idarece yasada belirtilen sürede itiraz edilmesi gerekmektedir. Yürütmenin durdurulması hükmüne itirazın, yürütmenin durdurulması talebinden ayrı olarak herhangi bir harcı yoktur²⁶⁹.

(1)- Yürütmenin Durdurulması İstemi Hakkında Bir Karar Verilmiş Olmalıdır

İtiraz edilebilmesi için, idare, vergi ya da nöbetçi mahkemece verilmiş ve yürütmenin durdurulması talebinin kabul ya da reddine ilişkin bir hüküm bulunması gerekmektedir. Bu mahkemeler tarafından, yürütmenin durdurulması talebinin ara kararından ya da davalı idarenin müdafaası alındıktan sonra incelenmesine veya davalı idarenin nüdafaası ya da ara kararına cevap alınıncaya değin kabulüne de hüküm verilebilir. Bu tür hükümler yürütmenin durdurulması talebi ile ilgili verilmiş nihai karar olmadığından, itiraza konu edilemez. Yürütmenin durdurulması ile ilgili yapılmış muameleleri nihai olarak sonuçlandıran hükümler, yürütmenin durdurulması talebinin kabulüne, reddine ve yürütmenin durdurulması talebi ile ilgili hüküm verilmesine yer olmadığına dair kararlardır²⁷⁰. Bu kararlar haricinde yürütmenin durdurulması talebi hakkında verilen hükümler itiraz merciince incelenmeden reddedilir

(2)- İtiraz Edenin Davanın Taraflarından Olması

Yürütmenin durdurulması talebinin kabulü veya reddi hükmüne karşı, karar aleyhine olan taraflar, itiraz edebilirler. Davaya müdahil olan kişi, katıldığı tarafla hareket etmek mecburiyetinde olduğundan tek başına karara itiraz edemez.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nin bir kararında,

²⁶⁸ Metin Günday, "Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar", **İdari Yargı Sempozyumu, 2001**, <http://www.danistay.gov.tr>, (16.04.2013).

²⁶⁹ "492 sayılı harçlar kanunu ve eki listede itiraz aşamasında harç alınacağına ilişkin bir düzenleme bulunmadığından yürütme kararına yapılan itirazın harca tabi olmadığı hk." Danıştay.

²⁷⁰ Turgut Candan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s. 618.

“Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun 57. maddesinde, müdahilin iltihak ettiği tarafla birlikte hareket edebileceği hükme bağlanmış olup, olayda ... Mahkemesince yürütmenin durdurulması yolunda verilen karara karşı davalı ... tarafından itirazda bulunulmamasına rağmen müdahili vekili tarafından itiraz isteminde bulunulduğu anlaşıldığından istemin incelenmeksizin reddine”²⁷¹,

denilerek müdahilin yalnız başına yürütmenin durdurulması talebi hakkında verilen hükmün kaldırılmasına itiraz edemeyeceğini belirtilmiştir.

(3)- İtirazın Süresi

Yürütmenin durdurulması hakkında verilen hükümlere karşı itiraz işlemine başvuru, idare veya vergi mahkemesinin hükmünün taraflara tebliğ edildiği andan itibaren yedi günlük süre içinde yapılır. Ayrıca Kanun’da söz konusu itiraz süresi kısa tutulmuş, itiraz makamının dosyanın kendisine iletilmesinden itibaren yedi günlük sürede karar vermesi zorunlu kılınmıştır. Bölge idare mahkemelerince bu kurala çoğunlukla uyulmaktadır fakat, İdari ya da Vergi Dava Daireleri komisyonlarınca itirazların bu sürede hükme bağlanması imkansızdır. Çünkü bu komisyonlar belli günlerde bir araya gelmekte ve bu günlerde de gündemine ait belli mevzuları görüşüp karara bağlamaktadır²⁷². İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 8. Maddesindeki sürelerle ilgili esaslar başlığındaki ilkeler yürütmenin durdurulması talebi hakkında verilen hükümlere karşı yapılan itiraz süresi bakımından da geçerlidir. Çünkü bu söz konusu maddede bu yasada yazılı süreler ifadesi yer almıştır. Bu nedenle itiraz süresinin bitim günü adli tatile denk gelirse süre kendiliğinden adli tatilin sonundan başlayarak yedi gün uzayacaktır²⁷³.

²⁷¹ Ankara Bölge İdare Mahkemesi, 10.11.2005, İtiraz No: 2005/4262.

²⁷² Candan, Turgut, 2005 s. 625.

²⁷³ İdari Yargılama Usulü Kanununa 4124 sayılı Kanunun 1. maddesiyle eklenen geçici 3. madde hükmü uyarınca, çalışmaya ara verme süresi, her yıl temmuz ayının yirmisinden eylül ayının beşinci günün mesai bitimine kadar uygulanmaktaydı. Bu hüküm 14.7.2004 tarih ve 5219 sayılı Kanunla değiştirilerek, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin, her yıl ağustos ayının birinden eylül ayının beşine kadar çalışmaya ara verecekleri öngörülmüştür. 2577 sayılı Kanunun 61. maddesinde yapılan değişiklikte, “eylül ayının beşinci gününün mesai bitimine kadar” ibaresi yerine, “eylül ayının beşine kadar” ibaresi 5 eylül tarihinin adli tatile dahil olup olmadığı yönünden tartışmalara yol açacak niteliktedir.

b- Yürütmenin Durdurulması Kararına Karşı Yapılan İtirazı İnceleyecek Mahkemeler

İdare ve Vergi mahkemelerinden yürütmenin durdurulması talebi hakkında verilen hükümlere söz konusu mahkemelerin yargı çevresinde yer alan bölge idare mahkemesine itirazda bulunulur. Kararların kurul veya tek hakimle verilmesi itiraz açısından fark yaratmaz²⁷⁴.

İdare ya da vergi mahkemelerin tarafından yürütmenin durdurulması talebi hakkında verilen hükme karşı başvuru itirazın, bölge idare mahkemesi tarafından hakimin reddi sebeplerinin bulunması nedeniyle incelenemeyeceği hâllerde itiraz, Danıştay tarafından incelenecektir. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği kararlara karşı ise hususa göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Komisyonlarına itiraz edilecektir. Mahkeme kararlarının temyiz edilmesi üzerine Danıştay tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararlarına ise itiraz mümkün değildir²⁷⁵. Bir örnek verecek olursak:

“2575 sayılı Danıştay kanunu'nun İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının görevlerini belirleyen 38. maddesinin 1/b fıkrasında İdari Dava Daireleri Genel Kurulunun, idari dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizden inceleyeceği hükme bağlanmakta ve yine aynı Kanun'un İdari ve Vergi Daireleri Genel Kurullarının Oluşumu ile ilgili 17. maddesinin 4. fıkrasında “idari dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararların temyiz veya itiraz yoluyla incelenmesinde” demek suretiyle, İdari Dava Daireleri Genel Kurulun temyiz ve itirazlardaki görev alanı, 38. madde ile paralellik oluşturacak biçimde düzenlenmektedir. Danıştay Kanunu'nda yer alan bu hükümlerden açıkça anlaşılacağı üzere; Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, Danıştay dava dairelerinin yalnızca ilk derece mahkemesi olarak baktıkları davalarda, yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verdikleri kararları itiraz yoluyla, nihai kararları ise temyiz yoluyla incelemekle görevli kılınmıştır. İtiraz edilen karar ise idare mahkemesince verilen kararın temyiz edilmesi üzerine Danıştay 6.Dairesince ve temyiz mercii sıfatıyla verilmiş bir karar olup; bu kararın itiraz yoluyla Danıştay İdari Daireleri Genel Kurulunca incelenmesi

²⁷⁴ İtiraz vergi mahkemesinin kurulu bulunduğu yerdeki bölge idare mahkemesine yapılır. Ancak her vergi mahkemesinin bulunduğu yerde bölge idare mahkemesi bulunmamaktadır. Bu mahkemelerin verdiği yürütmenin durdurulması istemi hakkındaki kararlara karşı bağlı buldukları yargı çevresi içindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilir.

²⁷⁵ Sabri Coşkun, **İdari Yargılama Usulü**, Ankara: Seçkin Yayınevi,2001, s. 287.

*olanağı bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, davacının itirazının incelenmeksizin reddine karar verildi*²⁷⁶.

Şeklinde temyizde verilen yürütmenin durdurulması hükmüne itiraz edilemeyeceğini belirtmiştir.

6- Yürütmenin Durdurulması Kararının Sonuçları

İdari tasarruflar, özel hukuk tasarruflarının aksine doğrudan tesis edildikleri tarihte tatbik edilir. Özel kanunlardaki yargılama yollarında, davanın açılmasının yürütmeyi durduracağına ilişkin açık bir hüküm bulunması durumu haricinde, idari davanın açılması, idari hükmün icrai niteliğine ve idarenin re'sen hareket yetkisine tesir etmez. İdari kararlar nitelikleri icabı icrai niteliktedir. İdari hüküm veya işlemi ortaya çıkarmış olan idari merci, verdiği hüküm ve tesis ettiği muameleyi kamu gücüne dayanarak yürütür²⁷⁷.

Yürütmenin durdurulması hükümleri, icrai niteliği olan idari muamelelerin veya eylemlerin tatbik edilmesini durduran ve genellikle haklılık haline dayanan hükümlerdir. Bu kararlar, iptal kararlarından ayrı olarak oluşturulan muameleleri ortadan kaldırmamakta, fakat muamelelerin yürütülmesini askıya almaktadır²⁷⁸. Danıştay'ın içtihatlarına ve doktrinindeki kabule istinaden yürütmenin durdurulması kararları bir ihtilafın esastan çözümlenmesine değin dava konusu idari işlemi beklemeye alan ve hukuki etkisi asıl hükümle birlikte sona eren hükümlerdir²⁷⁹.

İdari muamele hakkında verilen yürütmenin durdurulması hükümleri, idari yargı makamının ihtilafa kesin çözüm getiren hükmüne kadar idari işlem oluşmamış gibi sonuç meydana getirir ve bu hükümlerden önceki hukuksal durum geri gelir.

Yürütmenin durdurulması hükmü ile idari muamelenin idarece re'sen ve fiilen icra edilme olanağı ve gücü durdurulduğu gibi, tüzeye uygunluk karinesi de durmuştur. Dolayısıyla, idare artık hükmü yürütemediği gibi, bu hükmü uygulamak hususunda sahip olduğu düşünülen yetkisi ile, icrai muamelenin re'sen ve fiilen uygulanabilme imkanı ve gücü de durdurulmuş olmaktadır²⁸⁰.

²⁷⁶ Danıştay İDDK, 12.6.1998, YD İtiraz No: 1998/346.

²⁷⁷ Orhan Özdeş, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği", **Danıştay Dergisi**, say: 32,1979, s. 21.

²⁷⁸ Yılmaz Aliefendioğlu, "Danıştay Kararlarına Uyulması", **Danıştay Dergisi**, say: 15, 1975, s. 18.

²⁷⁹ Danıştay, 8.D 11.3.1997, E.1996/2957, K.1997/546, <http://www.danistay.gov.tr>, (Erişim : 16.04.2013).

²⁸⁰ Aslan, s. 80.

Yürütmenin durdurulması hükümleri aynı iptal kararlarına benzer şekilde geriye yürür. Diğer bir açıklamayla, dava konusu hükmü alındığı tarihten itibaren beklemeye alır, onu işlemez duruma getirir. Yine bu hükümler ileriye tesir eden sonuçlar meydana getirir. Yürütmenin durdurulması hükmü uyulması mecburi, herkes için bağlayıcı yargı hükümleridir. Bazı çevrelerde iddia edildiği gibi, bunlar diğer yargı hükümlerinden farklı, uyulmak zorunluluğu bulunmayan hükümlerden değildir. Danıştay 3. Dairesi bir kararında;

“İdare hukuku ilkelerine göre, iptal kararları iptali istenilen idari tasarrufu ve ona bağlı işlemleri tesis edildikleri tarihten itibaren ortadan kaldırarak tasarrufun tesisinden önceki hukuki durumu ortaya koyar. Diğer bir deyimle, iptal edilmiş olan işlemi, hukuk alanında hiç doğmamış hale getirir. Bir iptal davasında verilmiş bulunan yürütmenin durdurulması kararı da aynı niteliktedir. Yani; ortada henüz bir iptal kararı bulunmadığı halde, iptali istenen idari tasarrufu ve onun sonucu olan işlemleri durdurur ve bu tasarruf ve işlemlerin tesisinden ve icrasından önceki hukuki durumun yürürlüğünü sağlar. Doktrinde genel olarak kabul edilmiş olan bu kural, yargısal içtihatlarla, uygulamada belirli bir biçimde yer almıştır. Aksi düşünüş tarzı idari yargı kararlarının uygulanamaması gibi hukukun kabul edemeyeceği bir sonuç doğurur. Nitekim, 9.7.1966 gün ve 1966/7 sayılı Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı ve Dava Daireleri Kurulunun 4.2.1966 gün ve E:1965/473 sayılı kararı ile bu kuram kabul edilerek idari yargı kararlarının uygulanması sağlanmıştır²⁸¹,

denilerek yürütmenin durdurulması hükümlerinin de iptal kararları gibi sonuç oluşturduğu, geçmişe etkili olduğu ve uyulmasının mecburi olduğu vurgulanmıştır. Bir yaklaşıma göre yürütmenin durdurulması hükmü kendiliğinden etkisini gösteremez; hükmün uygulanması idarenin yeni bir tasarrufunu gerektirir. İlgili şahsın da hükmü uygulaması söz konusu olamaz. İlgilinin hükmü uygulayabileceği düşünülemez; fakat yürütmenin durdurulması hükmünün yerine getirilmesi için söz

²⁸¹ Danıştay 3.D 9.3.1978, E.1978/151, K.1978/199, <http://www.danistay.gov.tr>, (15.04.2013).

konusu tasarrufun gerekliliği ve anılan tasarrufun yeni ve bağımsız olacağı anlamında değildir. Bahsedilen tasarruf yargının gösterdiği Şekilde bir tasarruftur²⁸².

İdari yargı makamlarınca yürütmenin durdurulması hükmü verilmesi sonucu dava konusu muameleden önceki durumun aynen dönmesiyle birlikte dava sonuna kadar bu durum korunur, ilerde verilecek hükmün yerine getirilmesine engel herhangi işlemde bulunulamaz.

AnlaŐılıyor ki, yürütmenin durdurulması hükmü tıpkı iptal kararları gibi tesir etmekte, geriye yürümekte olan dava konusu muamelenin tesis edildiği tarihte onu uygulanmaz hale getirmekte bir çeşit askıya almaktadır.



²⁸² “İdari Yargı Kararlarının, zellikle Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Uygulanmaması Konusunda T.B.B. Yönetim Kurulunun Görüşleri,” **Türkiye Barolar Birliği Yayınları**, Ankara, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s. 19.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DAVALARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMÜ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I-OLAĞAN KANUN YOLLARI

Dava açan kişi davaya ilişkin muamelede haksızlıkla karşılaştığına, dolayısıyla haklı olduğuna inanır ya da kendisini haklı olduğuna inandırır. Mahkemenin, beklentilerinin haricinde farklı bir hüküm oluşması hâlinde, kararın hatalı, haksız ya da eksik incelemeyle alındığını düşünür. Buna karşın idare de muamele ya da eylemin doğru, haklı ve hukuka uygun olduğu inancındadır. Bu sebeple davacının yararına verilmiş kısmen kabul kısmen ret hükmü de dahil olmak üzere her türlü hüküm idare için hatalı bir karar olarak değerlendirilecektir²⁸³.

Ayrıca mahkeme veya yargıç bilgisizlik, tecrübesizlik, iş yükünün çok olması nedeni ile dosyalara ayırması gerekli olan zamanı ayıramama ve zaruri incelemeleri yapamama gibi sebeplerle mevzuata ve usule aykırı hükümler verebilirler. Delillerin takdirinde, mevzuatın tefsir ya da uygulanmasında yanılmış veya hata yapmış olabilirler²⁸⁴.

Bilindiği üzere idari bir hükmün hatalı olduğu anlaşıldığında, söz konusu hüküm veren makam tarafından hatalı hükmün geri alınarak yeni bir hükmün verilmesi her zaman için olası olmakla birlikte, ilke olarak yargısal hükümlerin hükmü veren yargı merciince geri alınması mümkün olmamaktadır.

Yargısal hükmü verenin, o hükmü kendiliğinden bozması, değiştirmesi, geri alması ve yeni bir karar vermesi mümkün değildir. Hatalı yargısal hükmün düzeltilebilmesi, yine kural dahilinde bir üst mercice alınacak hükümlerle mümkündür. Ancak üst makam da yargısal hükümleri kendiliğinden inceleyemez, mutlak surette davanın taraflarının müracaatının olması gerekmektedir. İşte bu nedenle

²⁸³ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku (A)**, 1. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, s. 229.

²⁸⁴ Akın Kıvrakdal, "Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, İstanbul, s. 24.

hukuk ve ceza yargılamasındaki gibi idari yargılama usulüne göre de; sebebi farketmeksizin, yapılmış usulsüzlüklerin, meydana gelen yanlışların, oluşmuş olan hataların düzeltilmesi, hukuk ilkelerine uygunluğunun sağlanması gayesiyle mahkeme hükümlerinin bir üst mahkemede tetkik edilebilmesi için taraflara çeşitli hukuki müracaat yolları tanımlanmıştır. Tanınmış olan yollara doktrinde ve pozitif hukukta “kanun yolları” denir²⁸⁵.

Kanun yolu mahkemeler tarafından verilen kararların üst derece yargı organınca veya doğrudan hükmü veren yargı organınca yeniden incelenmesi hukuki teftişinin yapılması ve gerekli bulunduğu halde değiştirilmesi işlemleridir²⁸⁶. Kanun yolu dar anlam olarak, alt dereceli yargı makamlarınca verilmiş hükümleri denetlemek adına daha yüksek dereceli mahkemeye müracaat edilmesi şeklinde de ifade edilebilir²⁸⁷.

Kanun yoluna müracaat hakkı olan tarafların bu yola müracaatlarında, korunmaya tabi bir hukuki yarar olmalıdır.

Kanun yolları olağan ve olağan üstü kanun yolları olmak üzere iki grupta toplanmaktadır.

Yargı organlarınca verilen nihai kararların kesinleşmesinin önüne geçen yola olağan kanun yollarıdır. Kararın kesinleşmesi sadece olağan kanun yoluna müracaat süresinin geçirilmesi veya kanun yoluna müracaat edilerek buna karşı kanun yolu organının reddetmesiyle mümkündür. Vergi yargılaması hukukunda, “istinaf” ve “temyiz” olarak iki tane kanun yolu bulunmaktadır.

A-Temyiz Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

Temyiz, ilk derece mahkemesi tarafından verilen hükmün hukuka uygunluğunu ve usul kurallarına dikkat edilerek hüküm verilip verilmediğinin tespiti²⁸⁸.

²⁸⁵ Zehra Odyakmaz, **Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1993, s. 6.

²⁸⁶ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku (B)**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 830.

²⁸⁷ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, 2001, s. 473.

²⁸⁸ Çatal, s. 56.

İlk derece mahkemesi hükümlerinin yüksek bir mahkemece denetlenmesi gerekliliği her ülkede temyiz mahkemesinin varlığı ile çözümlenmiş bulunmaktadır. Ülke çapında hukuk birliğinin oluşturulması ve hukuka işlerlik kazandırılması fikri yargı denetiminin üzerinde yüksek bir içtihat mahkemesinin doğmasına yol açmıştır.

Olağan kanun yollarının en önemlisi olarak ele aldığımız temyiz İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46-50 maddeleri içinde düzenlenmiştir. Temyizin görevi yeniden yargılama değildir ve ilk derece mahkemesinde ihtilaf konusu olay yargılanırken temyizde mahkemenin kararı yargılanır²⁸⁹.

1- Temyize Konu Olabilecek Kararlar ve Şartları

İlke olarak, ilk derece mahkemelerinin almış oldukları nihai kararlara istinaden temyiz yoluna gidebilir. 3622 sayılı kanunla İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yapılan değişiklik ile Danıştay idari ve vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği hükümler de temyiz kapsamına alınmıştır. Bunların hükümlerine karşı, Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna temyiz talebiyle başvurulabilir.

İlk derece mahkemeleri tarafından verilen bir hükmün temyiz olarak incelenebilmesi bu hükümlerin nihai karar özelliğinde olması gerekmektedir. Ara kararları sadece davayı sonuçlandıran nihai kararlarla beraber temyize konu edilebilirler.

İlk derece mahkemesi olarak kurul halinde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. Maddesinde sayılan durumlar dışında nihai olan karar temyize tabidir.

Danıştay ilk derece mahkemesi sıfatıyla görev yapar ve Danıştay dairelerinin alacağı söz konusu hükümler de temyize tabi olacaktır.

İlk derece mahkemesi tarafından verilen bir hükmün temyiz açısından incelenebilmesi için Kanunda istinaf yolu öngörülen hükümlerden olmaması gerekir.

²⁸⁹ Karakoç, (A), s. 232.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre eğer idare ve vergi mahkemelerine istinaf kanun yolu açıksa bu kararları temyiz edilemez.

Danıştay'ın temyiz incelemesini tamamladığı hükümlere karşı ikinci kez temyiz kanun yoluna başvurulamaz.

Temyiz edilemeyecek başka bir karar, yürütmenin durdurulması istemi üzerine verilen kararlardır. Yürütmenin durdurulması talepleri hakkındaki hükümler, yargılama sürecinde alınan ara karar niteliği taşıyan hükümlerden olması nedeniyle temyize konu olamaz.

2- Temyiz İncelemesinin Yapılacağı Yer

İdari Yargılama Usulü Kanununa ait 46. Maddeye göre temyiz incelemesi Danıştay'da gerçekleştirilir. Fakat burada bahsedilmesi gereken, ilk derece mahkemeleri ile ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'ın incelediği davalarda temyizi inceleyecek Danıştay dairesinin tespitidir.

İlk derece mahkemelerinin hükümlerine karşı Danıştay dairelerinde temyiz başvurusunda bulunulur. Daireler arasındaki görev dağılımı Danıştay Genel Kurulu'nun verdiği karara göre tespit edilir ve vergi mahkemelerinin hükümlerine karşı 3, 4, 7 ve 9. Dairede temyiz müracaatında bulunulur. Danıştay Kanunu'na göre, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla gördüğü davalarda ise Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu temyiz merciidir. Söz konusu merciin toplantı ve görüşme yeter sayısı 13 olmakla birlikte hem vergi mahkemelerinden verilen ısrar hükümleri hem de vergi dava daireleri tarafından ilk derece mahkemesi olarak alınan kararları, temyizen incelemekle görevlidir.

3-Temyiz Başvurusunun Süresi ve Şekli

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46 maddesi uyarınca, özel kanunlarında ayrı süre belirtilmeyen durumlarda, vergi mahkemelerinin nihai hükümlerine karşı tebliğ tarihinden başlayarak otuz gün süresince Danıştay'da temyiz yoluna müracaat edilebilir.

Temyiz dilekçesi karşı tarafa tebliğ edildikten sonra, karşı taraf tebliğ tarihini takiben otuz gün içinde isterse temyiz gerekçelerine cevap verebilir veya mahkeme kararını önceden temyiz etmemiş olsa dahi, düzenleyeceği dilekçesinde temyiz isteminde bulunabilir. Böyle durumda cevap dilekçesi temyiz olarak kabul edilmektedir.

Danıştay'ın önceden bakmış olduğu dava kararlarına baktığımızda, süresi geçen taleplerin kabulünün olmadığı görülmektedir

Vergi Usul Kanunu'nun 49. Maddesi uyarınca özel bir temyiz süresi tanzim edilmiştir. Buna göre takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ilişkin asgari boyutta birim değer tespitine ilişkin hükümleri hakkında kendilerine karar tebliğ olan daire, kurum, teşekküller ve ilişkili mahalle ve köy muhtarlıkları 15 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi mahkemesinin mevzu hakkındaki hükmü ardından Danıştay'a 15 gün içinde temyiz başvurusunda bulunabilirler.

İtiraz hususunda söz edilen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 48 maddesinde yer alan hâllerde ise temyiz süresi hükmün tebliğinden itibaren 7 gündür.

Temyiz dilekçesinde aynı şekilde vergi davası dilekçesinde yer bulan hususlara uyulur. Buna göre İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. Maddesine göre dilekçelerin düzenlenmesi gerekmektedir.

Temyiz dilekçesi, konunun ilgisine göre, hükmü vermiş olan mahkemeye, Danıştay'a veya idare ya da vergi mahkemesine, bunları bulunmadığı yerlerde asliye hukuk mahkemesine, yabancı ülkelerde Türk Konsolosluklarına verilebilir. Bahsedilen yerler tarafından alınan dilekçenin hemen kaydı gerçekleştirilir. Karar kaydın yapıldığı anda temyiz edilmiş sayılır. Temyiz dilekçesinde noksanlar varsa, hükmü temyiz edilen yargı yeri tarafından 15 gün içinde bu noksanlıkların giderilmesi ilgiliye tebliğ olunur. Eğer bu süre içinde eksiklikler giderilmezse temyiz talebinde bulunulmamış sayılmasına hüküm verilir.

4- Temyiz Nedenleri

Nihai (son) kararlar, idare, vergi mahkemeleri ve il derece mahkemesi sıfatıyla hareket eden Danıştay Dava Daireleri gibi ilk derece mahkemelerinin bir hukuk kuralının hatalı uygulanmış olması durumunda temyiz edilir. Yani tüzemizdeki temyiz nedenlerin hepsi bir hukuk kuralının yanlış uygulanması sonucudur. Burada bahsedilen hukuk kuralı geniş kapsamlıdır; başka bir şekilde ifade edecek olursak bu hukuk kuralları; yasaları, tüzükleri, yönetmelikleri ve örf adet olarak adlandırdığımız gelenek hukukunu içine alır. İctihadi birleştirme hükümlerinin mahkemeleri bağlayıcı niteliğinin olmasından kaynaklı, bu hükümlere yönelik aykırı mahkeme hükümleri temyiz nedeni olabilecektir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. Maddesine göre temyiz sebepleri üçe ayrılmıştır

- Bakılan davanın görev ve yetki dışında kalması,
- Hukuka aykırı hüküm verilmesi,
- Usul hükümlerine uyulmamış olmasıdır.

a- Görev ve Yetki Dışında Bir İşe Bakılmış Olması

Mahkemelerin görevi ve yetkisi kamu sistemi ile alakalı olduğundan dolayı taraflar görev ve yetki açısından herhangi istinafta bulunmamış olsalar bile, ilk derece mahkemesi başlangıçta işi bu bakımdan inceler, kendini görevli ve yetkili bulursa o işe bakar ve sonuçlandırır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37. maddesine göre vergi ihtilaflarında yetkili vergi mahkemesine dair hükümler yer almaktadır. Bu hükümlere aykırı bir şekilde vergi mahkemesince bir ihtilaf üzerine inceleme yapılarak hüküm verilmesi bozma sebeplerindendir.

Görev, bir yargı merciinin dava konusu açısından yetkili olmasını ifade etmektedir²⁹⁰. Görev sorunsalını geniş çaplı bir şekilde anlamak gerekmektedir. Görev

²⁹⁰ Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargısı**, 8. Bası, S Yayınları, Ankara, 1991, s. 67.

sorunsalı iki farklı yargı yeri arasında oluşabileceği gibi aynı yargı yerindeki farklı mahkemeler arasında da oluşabilir. Görev kamu sistemi ile ilişkilidir. Bu nedenle hiçbir yargı yeri görev sahası dışında kalan bir davaya bakamayacağı gibi, kendi görev sahasındaki bir davaya da bakmaktan çekinemeyecektir. Görev kamu sistemi ile alakalı olduğundan taraflarca öne sürülme bile Danıştayca re'sen dikkate alınacaktır.

Mahkemeler görevli yargı düzeninde yanlış düşmüş olabilirler. Nitekim ülkemizde bulunan adli, idari ve askeri yargı sistemlerinden, adli veya askeri yargı düzeninin kendi görev alanına giren bir mevzuda vergi mahkemelerin tarafından hüküm verilmesi bozma nedeni olarak düzenlenmiştir. Bununla birlikte mahkemeler yargı düzenine ilişkin doğru karar verdiği halde idari yargı düzeni içerisinde görevli mahkemede hataya düşebilir. Böyle bir durumda da vergi mahkemeleri tarafından idare mahkemeleri ya da Danıştay'ın görev sahasına giren konularda karar alınması bozma nedeni olarak kabul edilmektedir.

b- Hukuka Aykırı Karar Verilmiş Olması

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda sayılan temyiz sebeplerinden ikincisi hukuka aykırı hüküm verilmiş olmasıdır. Burada bahsedilen "hukuka aykırılık", kavramı "maddi hukuka aykırılık" anlamındadır²⁹¹. Bu anlamda kanunlar ve maddi hukukun bütün kaynaklarına aykırı olabilecek tüm hükümler temyiz sebebi sayılabilecektir. Maddi hukukla ilgili bir hukuk kuralının yanlış ya da hatalı tatbik edilmesi, başka bir ifadeyle, o hukuk kuralının hiç tatbik edilmemesi ya da eksik tatbik edilmiş olmasıdır.

Bir idari davanın hükme bağlanması ilk olarak davaya konu maddi ihtilafın doğru saptanıp nitelendirilmesini; daha sonra da tatbik edilecek hukuk kuralının belirlenmesi ve bu hukuk kuralının tatbikini gerektirir. Davanın hükme bağlanması için izlenen aşamaların her birinde oluşacak hata hukuka aykırılık durumunu meydana

²⁹¹ Gözübüyük, 1991, 501.

getirir. Danıştay'ın temyiz mercii sıfatıyla asıl görevi de hükümlerin hukuka uygunluğu açısından denetlenmesini sağlamaktır²⁹².

c- Usul Hükümlerine Uyulmaması

Hukuk yargılamaları usulünde bulunan ve doktrinde mutlak usulsüzlük olarak ifade edilen ve hükmün mutlaka bozulmasını icap ettiren usule aykırılıklar türünden bir farklılık İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda bulunmamaktadır. Usul hükümlerinden hangisinin hükmün bozulmasını gerektireceği Danıştay'ın takdirine bağlıdır²⁹³. Dava hakkında verilecek hükme tesiri olmayan usul ilkelerine uyulmaması ya da eksik veya hatalı uyulması hükmün bozulmasına sebep değildir. Tarafların yöntem konusunda meydana gelen sakatlığı ileri sürmemeleri hâlinde dahi, Danıştay kendiliğinden durumu inceler ve kararı bozar. Bununla birlikte merci tecavüzü, ehliyet, husumet ve süre bakımından dava açma süresinin geçirilmiş olması gibi hususlarda oluşan usulsüzlükler mutlak bozma sebebi sayılması gereken usulsüzlüklerdir. Vergi mahkemeleri, hükümlerini alırken usul kurallarının tatbikinde hata yaptıklarında bu durum bozma nedeni olmaktadır.

5- Temyiz İncelemesi ve İnceleme Üzerine Verilen Kararlar

Temyiz incelemesinde, hüküm veren ilk derece mahkemesinin söz konusu hükmü sadece hukuka uygunluk açısından inceleme konusu yapılır. Yani temyiz mercii olay ve delil tetkiki yapamaz, dosya üzerinden tetkik yapar. Temyiz aşamasında yeni vakalar ve deliller ileri sürülemez²⁹⁴. Temyiz makamı maddi ihtilafın aydınlanmayan taraflarıyla ilgili araştırma yapamaz.

Danıştay Kanunu'nun 62. Maddesine göre, Danıştay'a gelen temyiz müracaatı, ilk inceleme yapılabilmesi adına, bir tetkik hakimine iletilir. Temyiz başvurusu üzerinde yapılan ilk incelemede bakılan yönler; ehliyet, süre, dilekçenin şekil

²⁹² Odyakmaz, s. 85.

²⁹³ Odyakmaz, s. 85.

²⁹⁴ Serap Özdemir, “**Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları**”, Yüksek Lisans Tezi , İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s. 69

koşullarının mevcudiyeti yönünde inceleme yapılır. Ön şartlar yönünden yapılan incelemede, sakatlık bulunmazsa yani, temyiz talebinin yerinde olduğuna hüküm verilirse, ilgili daire, ya da Kurulca, araştırılarak karara bağlanır. Temyiz mercii bozma sebebinin bulunduğu görüşünde ise, söz konusu karar bozulur. Bozma nedenlerinin bulunmaması hâlinde ise, temyiz talebi reddedilir, diğer bir deyişle temyiz edilen hüküm onanır. İdari Yargılama Usulu Kanunu'na göre temyiz incelemesi bitiminde hükümdeki maddi hataların düzeltilmesi mümkün ise hükmün düzeltilerek onanmasına hüküm verilir.

Temyiz makamı, temyiz ve cevap dilekçelerinde bahsedilen temyiz nedenleriyle bağlı değildir. Taraflarca ileri sürülmemiş olsa dahi bir temyiz sebebini temyiz incelemesinde tespit ederse bu kararı bozar.

İdari yargılamada geçerli olan ilke yazılı yargılama ilkesidir. Bu ilkeye göre, dosya tetkiki evrak üzerinden yapılır fakat belirli şartların mevcudiyeti durumunda vergi yargılamasında duruşma yapılabilir. Yine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda duruşma ile ilgili hususlar düzenlenmiştir. Buna göre Danıştay tetkiki sırasında duruşma tarafların istemi ve Danıştay Dairesi'nin hükmüne bağlıdır. Danıştay'ın temyiz tetkikinde, tarafların istemi ile duruşma yapma mecburiyeti yoktur. Fakat Danıştay temyiz tetkikinde gerekli görürse kendiliğinden duruşma olmasına karar verebilir.

Temyiz incelemesi sonucu temyiz makamının ilk derece mahkemesinin hükmünün onanmasına, düzeltilerek onanmasına, kısmi olarak onanmasına/bozulmasına ve bozulmasına hüküm verebilir.

a- Onama Kararı

Temyiz makamı, ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemesinin verdiği kararı hukuka uygun bulunduğu takdirde, temyiz istemini reddederek yani geri çevirerek kararı onaylar. Temyiz merciinin bu kararına karşı müracaat edilebilecek yol, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiş olan "kararın düzeltilmesi" dir.

b- Düzelterek Onama Kararı

İdari Yargılama Usulü Kanunu gereğince ilk derece mahkemesi hükmündeki hatalar maddi hatalardan ibaretse ve bu maddi yanlışlıkların düzeltilmesi olanaklı ise Danıştay ilk derece mahkemesinin hükmünü düzelterek onayacaktır. Örneğin, mahkeme hükmünde verilen iptalde hukuka aykırılık olmamasına rağmen davacı vekili yararına vekalet ücretine hükmedilmemesi yargılamanın yenilenmesini gerektirecek bir durum olmayıp, kararın vekalet ücreti açısından düzelterek onanması mümkündür.

c- Kısmen Onama, Kısmen Bozma Kararı

İlk derece mahkemesinin hükmünde birden fazla öge yer almış olabilir. Bu ögelerden bir kısmı ile ilgili verilen hüküm hukuk ve usule uygun diğer bir kısmı ise uygun olmayarak verilen hüküm bozmayı gerektirebilir. Bu hâlde hükmün usul ve hukuka uygun tarafı onanırken, diğer taraf bozulur. İdari Yargılama Usulü Kanunu gereğince hükümlerin kısmen onanması ve kısmen bozulması durumlarında kesinleşen kısım Danıştay hükmünde belirtilir. Kısmen bozulan hükümlerden mahkeme, bozulan kısım adına yeniden yargılama yapar ve hüküm verir. Bu hüküm yeni bir hüküm olduğundan temyiz yoluna müracaat edilebilir. Temyiz yeri bozma hükmünü veren Danıştay dairesidir. Danıştay bu kez yeni kararı bozma temeline göre değerlendirir, genel bir temyiz araştırması yapmaz. Bozma esaslarına uygun hareket edilmişse kararı onar.

d- Bozma Kararı

Danıştay ilk derece mahkemesinin hükmünü incelemesi sonucunda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde ele alınmış bozma sebeplerinden birini saptarsa hükmü bozar. Bozma kararında ilk derece mahkemesinin hükmündeki hukuk ve usule aykırılıklar, incelenecek hususlar ile hatalar ve eksiklikler net bir şekilde belirtilir. Danıştay, kural olarak bozma hükmünün ardından dosyayı ilgili mahkemeye iletir. Çünkü Danıştay'ın temyize mevzu olan hükmü hukuka aykırı bulması hâlinde, işin esasına girerek davayı hükme bağlama yetkisi yoktur.

İdari Yargılama Usulü Kanunu 50. Madde'ye göre, Danıştay'ın temyiz incelemesi sonunda vermiş olduğu hüküm dosya ile birlikte hükmü veren mahkeme veya Danıştay dairesine iletilir. Bu hüküm, dosyanın Danıştay dairesi veya mahkemeye geldiği tarihten başlayarak 7 gün süre zarfında taraflara tebliğ edilir. Yine Kanun'a göre mahkeme dosyayı başka öncelikli işlere göre daha öncelikli inceler ve mevcutsa gerekli araştırmayı yaparak yeniden hüküm verir.

Danıştay'ın bozma hükmüne karşı ilk derece mahkemesinin iki tür kararı vardır;

— *Bozmaya Uyma Kararı*

Kararı bozulan mahkemenin, bozma hükmüne uyulması ile ilgili vereceği kararın ardından, dava hakkında verebileceği hükümler, bozulan hükmün verildiği yargılama sürecine, usule veya esasa ilişkin olup olmaması ve bozma hükmünün gerekçesine göre çeşitlilik göstermektedir²⁹⁵.

Danıştay, temyize konu hüküm kısmi olarak bozmuş bulunuyorsa, ilk derece mahkemesi yalnızca bozulan bölüm için yeniden yargılama gerçekleştirerek yeniden hüküm verir. Bozma hükmüne uyan mahkeme, kararda bahsedilen araştırmaları yaptıktan sonra, hükmünün önceden temyiz edilmemekle veya temyiz talebinin reddedilmesi neticesinde kesin hüküm durumuna gelen hüküm fıkralarına dokunmaz; alacağı karar, bozulan hüküm fıkraları ile sınırlı olmak mecburiyetindedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun ilamında "ilk derece yargı makamları, bozma hükmü üzerine davanın sadece, bozulan hüküm fıkraları ile alakalı bölümünü yeniden inceleyerek karar verebilirler" hükmü açıkça belirtilmiştir.

İlk derece mahkemesinin bozma hükmüne uyarak verdiği yeni hüküm de temyiz incelemesine mevzu olabilir. İncelemeyi yapacak temyiz makamı, Danıştay'ın bozma hükmünü alan dava dairesidir. Temyiz tetkikinde, temyiz yeri, kararı bozma hükmüne gerçekten uyulup uyulmadığı, uyulmuşsa söz konusu bozma kararının gereklerinin tam bir şekilde yerine getirilip getirilmediği, bozma hükmünde bahsedilen inceleme, araştırma ve değerlendirmeler gerçekleştirilerek alınan hükmün hukuka

²⁹⁵ Özdemir, s. 75.

uygun olup olmadığı bakımından değerlendirmeye tutar. Aksi bakış açısına sahip olursa bozmadan sonra alınan kararı tekrardan bozabilir.

İlk derece mahkemesinin bozma hükmüne uyarak verdiği karara karşı yapılan temyiz talebi üzerine, İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre Danıştay tarafından verilecek kararlara karşı kararın düzeltilmesi talebinde bulunulabilir.

— *Bozma Kararına Direnme (İsrar)*

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. Maddesindeki 4'üncü fıkrası ilk derece mahkemelerine temyiz makamı tarafında bozulan hükümlerinde ısrar edebilme yetkisi tanınmıştır. Söz konusu İsrar hakkı, ilk derece mahkemelerine, sadece temyiz edilen hükümleri ile sınırlı olmak üzere tanınmıştır.

İtiraz yolu ile ilk derece mahkemelerinin bölge idare mahkemelerince incelenip hükme bağlanan ve bu sebeple kesinleşen hükümlere karşı ısrar etme yetkisi mevcuttur. Yine, ilk derece mahkemesi sıfatıyla görevli olan Danıştay dava dairelerine de ısrar yetkisi, Dava Daireleri Kurulu'nca bozulan kararına karşı tanınmamıştır.

İlk derece mahkemesi kendi hükümlerinin hukuka ve usul ilkelerine uygun olduğunu düşünüyorsa hükmünde ısrar eder. Bu ısrar hükmü, davayı sonlandıran yeni bir hüküm olduğundan taraflarca Vergi Dava Daireleri Kurulunda temyiz edilebilir. İsrar hükmünün ilgili tarafından temyizi durumunda dava Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca incelenir. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, ısrar kararını yerinde bulursa mahkeme kararını onar, aksi durumda bozar. Bu hükümlere ilk derece mahkemesinin uyması mecburidir.

İsrar hükmünden bahsedebilmek adına ilk derece mahkemesinin ısrar hükmünün ilk hükümdrki aynı hukuki sebep gerekçeye dayanması gerekmektedir. İlk derece mahkemesi ana gerekçeyi değiştirmeden ilk kararına dayanak oluşturacak yeni gerekçeler sunabilir²⁹⁶.

²⁹⁶ Karakoç, (A), s. 267.

B- İstinaf Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

İstinaf kavramı sözlük anlamına göre ; mahkemenin kararının reddedilerek bir üst mahkemeye götürülmesidir.

Başka bir tanıma göre “ilk derece mahkemesindeki tüm dava malzemesinin gerek maddi gerekse hukuki yönden yeniden gözden geçirilmesine ve gerektiğinde tamamlanmasına imkân tanıyan kanun yoludur”²⁹⁷ .

İstinaf mahkemeleri hukuk ilkelerinin somut olaya tatbikindeki usulsüzlükten ayrı olarak, maddi vakıaların tespit ve takdirine tabi usulsüzlükleri de incelemektedir. Bu sebeple, istinaf yargı organı 2. derecede bir vaka mahkemesi şeklinde de adlandırılmaktadır. İstinaf mahkemelerinde kanunlar gereğince davaya ait maddi vakıalar tekrar incelenerek teftiş edilir, tahkikat ve yargılama süreçleri kanunlar gereğince birinci derece mahkemelerindeki gibi tekrar gerçekleşir. Bu açıdan incelendiğine, hukuk sistemlerinin bir kısmı o kadar gelişme katetmişlerdir ki birinci derece mahkemelerinde öne sürülmeyen yeni vakıa ve ispatların ilk defa istinaf mahkemelerinde, iddia edilmesine izin verilmiştir. Ancak böyle bir durum, istinaf mahkemelerinin iş baskısı ve yükünü çoğalttığı ve yargılamaların süresinin uzamasına neden olmasının yanı sıra birinci derece mahkemelerini gereksiz bir yargı mevkii haline getirebilir; çünkü dava tarafları önemli ispatlarını daha deneyimli olması görüşünde olduğu istinaf mahkemeleri yargıçlarının inceleme ve denetlemesine sunmak üzere birinci derece yargılamasında gizli tutabilirler²⁹⁸.

1- İstinafın Amacı

Bütün kanun yollarındaki hedef insani sebeplerle yapılması muhtemel olan usulsüzlüklerin düzeltilmesini sağlamaktır. Her kararın hatalı veya yanlış olmasının muhtemel olduğu gibi aleyhine hüküm verilen dava tarafınca hatalı olarak nitelendirilebilir. Bu nedenle kanun yolu, aleyhine karar verilen, başka bir ifadeyle davanın neticesinde haksız olduğu ispatlanan dava tarafına, kararın değiştirilmesi ve

²⁹⁷ Yusuf Karakoç, **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Ankara: Yetkin Yayınları,2015, s.296.

²⁹⁸ Selçuk Öztek, Adalet Bakanlığı Üst Mahkemeler Hukuk Komisyonu Tarafından Hazırlanmış Olan Üst Mahkemeler Tasarısı (Bildiri), **Yargı Reformu 2000 Sempozyum**, İzmir Barosu Yayını, İzmir, 2000. s.104

lehine karar verilmesine hizmet etmektedir²⁹⁹. Bu niteliğiyle kanun yolları, dava taraflarının yararına hizmette bulunmaktadır.

Kanun yolunun başka bir amacı, hukuk tatbikinde içtihatların gelişimini ve içtihat birliğini sağlamaktır. İchtihat bütünlüğünün sağlanması ve tüzenin tek düze bir biçimde uygulanması, dava taraflarının menfaatinden çok kamu yararı içindir. Bu iki hedefin üstünlük karşılaştırması olası değildir. Başka bir ifadeyle bu amaçlar birbiriyle çelişmemektedir³⁰⁰.

İstinaf, birinci derece mahkemesi tarafından verilen nihai kararlarına karşı başvurulmuş bir kanun yoludur. Esas işlevi, birinci derece mahkemesi tarafından verilen hükmü maddi ve hukuki bağlamda inceleyerek denetlemek ve varsa eksiklik ya da hataları gidererek uyumsuzlukların esas ile bağlantılı yeni bir karar vermektir³⁰¹.

İstinafın temel gayesi; birinci derece mahkemesi tarafından verilen hükümleri maddi ve hukuki açıdan denetleyerek incelemek, bu süreçte belirlenen noksanları ve usulsüzlükleri gidermektir. İstinaf incelemesi; birinci derece yargılamanın usulüne uygunluğunu, olguların doğru ve eksiksiz olarak tespiti, uygulanan hukukun doğruluğunu kapsar. Böylelikle yargılama süreci ve hükmün doğruluğu ile ilgili daha çok güven oluşturulmaktadır³⁰².

2-İstinaf Mahkemelerinin Görevleri

Bölge İdare Mahkemelerinin görevlerini ikiye ayırmak mümkündür. Bunlar; 2576 sayılı Kanunda tanınan görevler ve diğer kanunlarda tanınan görevler olarak sayılabilir.

²⁹⁹ Mustafa R. Belgesay, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Şerhi, İkinci Tabı, Cilt: II, Güven Basımevi, İstanbul, 1939. s.349-350 <http://www.yargitaydergisi.gov.tr> Erişim Tarihi:13.02.2016

³⁰⁰ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özekes, **Hukuk Muhakemeleri Kanununa Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku**, 10. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 597

³⁰¹ Tolga Akkaya,, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s.78

³⁰² Akkaya,2009, s.79.

a- 2576 Sayılı Kanunda Belirtilen Görevler³⁰³

- İstinaf başvurularını inceleyip hükme bağlamak
- Yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemeleri arasında oluşan görev ve yetki anlaşmazlıklarını kesin karara bağlamak

b- Diğer Kanunlarda Belirtilen Görevleri Yapmak

- Yürütmenin durdurulması hakkında itiraz merciidir. Yürütmenin durdurulması talepleri hakkında verilen hükümler; idare ve vergi mahkemeleri, tek hakim tarafından verilen hükümlere karşı bölge idare mahkemesine hükmün tebliğini takip eden günden itibaren yedi günlük süre zarfında bir defaya özgü olmak üzere itiraz edilebilir³⁰⁴.
- Memur yargılamasında itiraz makamıdır. 4483 Sayılı Kanunun gereğince, soruşturma izinlerine ilişkin kararlara karşı itiraz merciidir.

3- İstinaf Kanun Yolunun İşleyiş Usulü

İstinaf kanun yoluna hangi hükümlere karşı başvurulabileceği, hangi hükümlerde istinaf kanun yoluna gidilemeyeceği, bahsedilen istinaf kanun yolunun müracaat usulünün nasıl oluştuğu, istinaf incelemesinin nasıl gerçekleştiği, istinaf incelemesi neticesinde hangi hükümler verilebileceği ile ilgili bilgiler yer almaktadır.

a- İstinaf Yoluna Başvurulabilecek Kararlar

İdare ve vergi mahkemelerinin hükümlerine karşı, başka yasalarda aksine hüküm bulunsa bile, mahkemenin bulunduğu yargı çevresine ait bölge idare mahkemesine, kararın bildiriminden başlayarak otuz gün içinde istinaf kanun yoluna

³⁰³ 2576 sayılı Kanun, madde 3.

³⁰⁴ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Madde 7.

başvurulabilir³⁰⁵. Yasada bahsedilen idare ve vergi mahkemelerinin hükümleri deyiminden iki neticeye ulaşılmaktadır.

Birincisi bu mahkemelerin nihai hükümleri olarak anlamalıyız yani mahkemenin söz konusu davadan elini çekmesi neticesinin doğuran usule ve esasa dair hükümlere karşı istinaf kanun yoluna müracaat edilmesidir. Keşif ve bilirkişi kararı, bilgi ve belgelerin talep kararı gibi ara kararlara istinaden istinaf yoluna başvurulamaz. İkinci olarak, ilk derece mahkemelerinin tek yargıyla veya kurul halinde verilmiş tüm hükümlerine karşı istinaf yoluna müracaat edilebilir³⁰⁶.

b- İstinaf Yoluna Gidilemeyecek Kararlar

Konusu altı bin Türk lirasını aşmayan vergi, tam yargı ve idari işlemlere açılan iptal davaları için idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar kesindir ve bu kararlara karşı istinaf yoluna müracaat edilemez³⁰⁷.

İvedi yargılama usulüne ait davalarda istinaf yoluna müracaat edilemez³⁰⁸. İvedi yargılama usulünde, verilen son kararlara karşı bildirim tarihinden itibaren on beş gün süre zarfında temyiz yoluna başvurulabilir³⁰⁹.

4- İstinaf Yoluna Başvuru Usulü

Bu başlıkta istinaf müracaatının süresi, şekli, istinaf nedenleri ve istinaf dilekçesi üzerinde bulunması gereken unsurlar ve tatbik olacak işlemler ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

³⁰⁵ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Madde 45.

³⁰⁶ Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s.743.

³⁰⁷ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Madde 45.

³⁰⁸ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Madde 45.

³⁰⁹ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Madde 20.

a- İstinaf Başvurusunun Süresi ve Şekli

İstinaf başvuru süresi, hükmün taraflara tebliğ tarihinden itibaren otuz gündür³¹⁰. İstinaf, temyiz yolunun şekil ve usullerine tabidir. İstinaf müracaatına mevzu olacak hükümlerine karşı yapılan kanun yolu müracaatlarda dilekçelerdeki hitap ve taleple bağlı olmaksızın dosyalar Bölge İdare Mahkemesine iletilir. İstinaf kanun yoluna, istinafa müracaata hukuki yararı bulunan davanın tarafları başvurabilir. İlk derece mahkemesince lehine hüküm verilmiş olan taraf istinaf müracaatında bulunamaz. Vergi mahkemesince aleyhine hüküm verilen taraf bizzat kendisi istinaf müracaatında bulunabileceği gibi kanun temsilcisi ya da kanunen atadığı vekili aracılığıyla da istinaf müracaatında bulunabilir³¹¹.

b- İstinaf Sebepleri

Kanunda istinafa müracaat sebepleri sayılmamış, idare ve vergi mahkemelerinin hükümlerine karşı istinaf yoluna müracaat edilebilir şekilde kanun hükmünde yer edinmiştir. İstinaf sebepleri, genel olarak şu şekilde sıralanmıştır³¹²:

İlk derece mahkemesinin vakalara, delillere, hukuki nedenlere ilişkin noksan veya yanlış şekilde değerlendirmeleri ile İlk derece mahkemesinin hükmünde, usul hukuku veya maddi hukuka ait hataların yapılmış olması.

c- İstinaf Dilekçesinde Yer Alması Gereken Unsurlar ve Uygulanacak İşlemler

İstinaf müracaatı, hitaben Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığına yazılmış ve karşı taraf sayısından bir fazla düzenlenmiş olan dilekçeyle yapılır. Dilekçelerde³¹³;

a) Tarafların, vekillerinin ya da temsilcilerinin isim ve soyisim veya unvanları ve

³¹⁰ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Madde 45.

³¹¹ Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015, s.235

³¹² Çağlayan, 2016, s.745.

³¹³ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Madde 3.

adresleri ile T.C. Kimlik numarası , b) Davanın konu ve nedenleriyle dayandığı gerekçeler, c) Davaya konu olan idari muamelenin bildirim tarihi, d) Vergi, resim, harç ve diğer mali yükümler ve bunlara ait zam ve cezalarına ilişkin ve tam yargı davalarında ihtilaf konusu miktar, e) Vergi davalarında ilgili olan verginin veya vergi cezasının türü ve yılı, bildirim yapılan ihbarnamenin tarihi ve numarası ve mevcutsa mükellef hesap numarası gösterilir. İstinaf dilekçesinde olması gereken unsurların bulunmaması hâlinde, hükmü veren mahkeme tarafından noksanların giderilmesi için on beş günlük ilave süre verilir. Eğer bu süre zarfında da noksanlıklar tamamlanmazsa müracaatın yapılmamış sayılmasına karar verilir ve söz konusu bu karara karşı yedi günlük sürede istinaf yoluna başvurulabilir³¹⁴. Dilekçeler, Danıştay veya ait bulunduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara iletmek için idare ya da vergi mahkemesi başkanlıklarına, bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırlarında kalıp kalmadığına dikkat edilmeksizin asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı ülkelerde Türk konsolosluklarına verilebilir³¹⁵. İstinaf dilekçesi verilirken, harç ve tebliğ giderleri de dâhil olarak tüm giderler ödenir. Bunların hiç ödenmediği ya da noksan ödenmiş olduğu hâllerde kararı veren mercice verilecek on beş günlük ilave süre içerisinde tamamlanması gerektiği, tamamlanmadığı halde başvurudan vazgeçmiş olarak sayılacağı başvuran tarafa yazılı olarak bildirilir³¹⁶. Söz konusu dilekçelerin harç ve posta ücreti tahsil edildikten sonra deftere hemen kayıtları oluşturularak kayıt tarih ve sayısı dilekçeye yazılır. Dava bu kaydın olduğu tarihte açılmış sayılır. Davacılara, kayıt tarih ve sayısını gösteren imzalı ve mühürlü, pulsuz bir alını kağıdı verilir³¹⁷. Vergi mahkemesi, istinaf başvurusunda bulunan tarafından verilen istinaf dilekçesi ve eklerinin bir örneğini karşı tarafa tebliğ eder ve karşı tarafta bu tebliği izleyen otuz gün içinde itiraz dilekçesine cevap verebilir. Cevap veren süresi içinde itiraz etmemiş olsa bile itiraz üzerine vereceği cevap bu defa kendisinin itiraz dilekçesi yerine geçer. Böylelikle karşı tarafın savunması alındıktan sonra dosya tekemmül etmiş olacaktır. Vergi mahkemesi tekemmül eden dosyayı Bölge İdare Mahkemesine gönderir³¹⁸.

³¹⁴ Oğuz Sancakdar, “İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü- 144. Yıl Sempozyumu**, 11 Mayıs 2012, Danıştay Yayınları No:83, Ankara, s.26

³¹⁵ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Madde 4.

³¹⁶ Sancakdar, 2012, s.26.

³¹⁷ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Madde 6.

³¹⁸ Gürol Ürer, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Seçkin Yayıncılık, 2016, Ankara, s.962

5- İstinaf İncelemesi

İstinaf incelemesi ilke olarak evrak üzerinden gerçekleştirilir. Bölge İdare Mahkemesi dosyada bulunan belge ve bilgiyi yeterli görürse dosya üzerinde, yetersiz görüşünde olursa da bizzat kendisi yargılama yaparak hüküm verir. Bölge İdare Mahkemesi dosyayı sadece hukukilik açısından denetlemekle kalmayıp olay denetimi de yapar³¹⁹. Bölge İdare Mahkemesi, taraflara ait yazılı iddia ve savunmalarıyla ve bunları destekleyici belgeleri inceleyerek davayı hükme bağlar³²⁰.

a- İstinaf Kanun Yolunda Yetkili ve Görevli Mercii

İstinaf incelemesinde yetkili makam, hükmü veren mahkemenin olduğu yargı çevresinde bulunan Bölge İdare Mahkemesi'dir. İstinaf incelemesinde görevli mercii, İlk kararın verildiği mahkemenin yargı çevresinde bulunan Bölge İdare Mahkemesi olup ayrı bir Bölge İdare Mahkemesine istinaf müracaatında bulunulursa başvuru görev bakımından reddedilerek söz konusu dosya görevli olan Bölge İdare Mahkemesine gönderilir³²¹.

b- Duruşma

İstinaf kanun yolunda dava ilke olarak dosya üzerinden yürütülür. Duruşma yapılması istinafta tarafların talebine ve ilgili Bölge İdare Mahkemesi hükmüne bağlıdır. Dava dilekçesiyle cevap ve savunmalarda duruşma talebi yapılabilir. Ayrıca tarafların istemine bakılmaksızın mahkeme ve yargıç kendiliğinden duruşmaya karar verebilir. Duruşmaya karar verildiğinde duruşma tarihinden en az otuz gün evvel duruşma davetiyeleri taraflara gönderilir³²². Duruşmalar açık olarak yapılır. Genel ahlakın ya da kamu emniyetinin gerekli bulunduğu durumlarda, görevli daire veya

³¹⁹ Ürer, 2016, s.962

³²⁰ Yüce, 2015, s.238.

³²¹ Çağlayan, 2016, s.746.

³²² İdari Yargılama Usulü Kanunu, Madde 17.

mahkemenin hükmü ile duruşmanın bir bölümü veya tamamı gizli bir şekilde yapılır. Duruşmalarda taraflara ikişer kez söz verilir. Tarafların sadece biri gelirse onun izahati dinlenir; hiç biri gelmezse söz konusu duruşma açılmadan inceleme evrak üzerinden yapılır³²³. Duruşma yapıldıktan sonra en fazla on beş gün içinde hüküm verilir. Ara kararı verilen durumlarda, bu kararın gerçekleştirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir.

c- Karar

Bölge İdare Mahkemesinin dosya da gerekli incelemeleri yapmasından sonra mahkeme üç farklı şekilde karar verebilir³²⁴.

- Kararın onanması,
- Kararın bozularak işin esası ile ilgili karar verilmesi,
- Kararın usulden bozularak tekrar karar verilmesi için vergi mahkemesine gönderilmesi

(1)- İstinaf Talebinin Reddi

İstinaf kanun yoluyla davayı gören Bölge İdare Mahkemesi, inceleme neticesinde ilk derece mahkemesi hükmünü hukuka uygun görürse istinaf başvurusunu reddeder³²⁵. İstinaf kanun yolunda vaka maddi ve hukuki açılardan incelenmesinin ardından, ilk derece mahkemesinin hükmü usul ve esas bakımından hukuka uygun bulunursa, istinaf isteminin reddine karar verilir. Eğer bu dava konusu İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda sayılan temyize dair konulardan ise temyiz olabilir, değilse hüküm kesindir³²⁶. Temyiz incelemesi sonucunda alınan karar, dosyayla birlikte hükmü veren mercie iletilir. Bu karar, dosyanın geldiği andan itibaren yedi gün içerisinde taraflara tebliğe çıkarılır. Temyiz incelemesi neticesinde verilen bozma kararına ilgili makam, dosyayı öncelikli inceler ve varsa olması gereken tahkik muamelelerini tamamlayarak tekrar karar verir. Bölge İdare Mahkemesi, Danıştay tarafından verilen bozma hükmüne uyabileceği gibi hükmünde

³²³ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Madde 18.

³²⁴ Ürer, 2016, s.963

³²⁵ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Madde 45.

³²⁶ Çağlayan, 2016, s.746.

ısrarda edebilir. Danıştay'ın bozma hükmüne uyulduğu takdirde, bu hükmün temyiz incelemesi, bozma hükmüne uygunlukla sınırlı bir şekilde yapılır. Bölge İdare Mahkemesi bozma kararına uymayarak, ısrar ederse, ısrar hükmünün temyizi durumunda, talep mevzusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve hükme bağlanır. Danıştay'ın İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyması mecburidir³²⁷.

(2)- Düzelterek Aynı Kararın Verilmesi

Bölge İdare Mahkemesi yapmış olduğu inceleme neticesinde ilk derece mahkemesinin hükmünde maddi yanlışlar bulmuş ve bu maddi yanlışlıkların giderilmesi de mümkünse gerekli düzenlemeyi uygulayarak aynı hükmü verir. Yukarıda bahsedilen maddi hatalar, düzeltilmesi mümkün olan ve davanın temeline etki etmeyen hatalardır. Örneğin, tarafların isimlerinde yapılan yanlışlık ya da hesap hataları yapılması gibi yanlışlardır³²⁸.

(3)- Gerekli İncelemeler Yapılarak Esas Hakkında Yeniden Karar Verilmesi

Bölge İdare Mahkemesi görülen davada ilk derece mahkemesi hükmünü hukuka uygun bulmazsa istinaf başvurusunun kabulü ile önceki verilen ilk derece mahkemesi kararının iptaline karar verir. Böylelikle Bölge İdare Mahkemesi işin gerçeği hakkında tekrar karar verir. İnceleme esnasında ihtiyaç duyulması durumunda hükmü veren mahkeme veya farklı bir yer idare veya vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli muameleleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir. Bölge İdare Mahkemesi yapmış olduğu istinaf incelemesi neticesinde, ilk derece mahkemesi hükmünün hukuka aykırı olduğu neticesine varırsa, ilk derece mahkemesi hükmünün kaldırılmasına karar verse dahi dosyayı

³²⁷ İdari Yargılama Usulü Kanunu, Madde 50.

³²⁸ Çağlayan, 2016, s.747

tekrar ilk derece mahkemesine göndermeyip işin gerçeği hakkında kendisi yeni bir hüküm verir ve bu hükmü verirken de tüm incelemeleri kendiliğinden yapar³²⁹.

(4)- Dosyanın İlk Derece Mahkemesine Geri Gönderilmesi

Bölge İdare Mahkemesi, ilk incelemenin ardından verilen kararlara karşı istinaf müracaatını haklı bulduğu, söz onuşu davaya görevsiz ya da yetkisiz mahkeme veyahut reddedilmiş veya yasaklanmış yargıç tarafından bakılmış olması durumlarında, istinaf müracaatının kabulü ile ilk derece mahkemesi hükmünün kaldırılmasına hüküm vererek dosyayı ilgili mahkemeye iletir ve Bölge İdare Mahkemesinin buna göre verdiği kararları kesindir. İstinaf başvurusuna konu olan hüküm veren ya da karara katılan yargıç, istinaf yoluyla aynı davanın Bölge İdare Mahkemesi tarafından incelemesinde bulunamaz.

II- OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI

Olağan üstü kanun yolu kesinleşmiş kararlara karşı müracaat edilen kanun yoludur. Verilen kararın kesinleşmesine rağmen, yargılamanın yenilenmesini sağlamak amacıyla müracaat edilen “yargılamanın yenilenmesi” ile temyiz denetlemesinden geçmeden kesinleşen kararlara istinaden Danıştay Başsavcısının başvurabileceği kanun yolu olan “kanun yararına bozma” olağanüstü kanun yollarıdır.

A- Yargılamanın Yenilenmesi Kavramı

Yargılamanın yenilenmesi, yargılama sırasında hata ya da noksanların bulunması, yargılamadan önce var olan fakat yargılama bitiminin ardından fark edilen, yargı kararını değiştirecek özellikte olan bir unsurun mevcudiyetinin belirlenmesi

³²⁹ Çağlayan, 2016, s. 747

durumunda, kanunda öngören şartlar ve süreler içinde olmak şartıyla yargılamadaki taraflara tanınan olağanüstü kanun yoludur³³⁰.

Yargılanmanın yenilenmesi, kesinleşmiş hatalı hükümlerin ortadan kaldırılmasını sağlamayı amaçlayan olağanüstü denetim muhakemesi yoludur. Söz konusu yargılanmanın yenilenmesi, “*kararın kesinliği*” ilkesi ile “*maddi anlamda adalet*” ilkesi arasında bir dengeleme görevi oluşturmaktadır³³¹.

Kanuna göre, Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, kanunda sayılan maddede sayma yoluyla gösterilen yazılı nedenler dolayısıyla yargılanmanın yenilenmesi talep edilebilir.

1- Yargılanmanın Yenilenmesine Konu Olabilecek Kararlar

Yargılanmanın yenilenmesi müracaatına konu hükümler, Danıştay’ın bölge idare mahkemelerinin, idare ve vergi mahkemelerinin kesin hüküm durumundaki kararlarıdır. Fakat ilgili mahkemeler tarafından verilen her türlü nihai kararın yargılanmanın yenilenmesine tabi olmayacağını da belirtmekte yarar vardır. Bir hükmün yargılanmanın yenilenmesi başvurusuna mevzu olabilmesi için, ilk derece mahkemesi olarak bakılan davalarda verilmiş olması gerekmektedir.

Bu itibarla belirtmek gerekir ki³³²,

- İlk derece yargı merciilerinin verdikleri davanın reddi, dava konusu muamelenin iptali, davanın kısmi reddi ve dava konusu muamelenin kısmi iptali, çeşitli sebeplerle dava konusu ile ilgili karar vermeye yer olmadığına dair kararlar,

³³⁰Rifat Ortaç, “Vergi Yargı Sistemimizde Yargılanmanın Yenilenmesi, s. 2, <http://w3.gazi.edu.tr/web/rifatortac/Makaleler/27.pdf> (Erişim : 28.05.2012).

³³¹ Abdullah Nazsız, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Yerine Getirilmesi”, <http://www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/34say%C4%B1.pdf> (Erişim : 28.05.2012).

³³² Murat Arslan, “Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 53, s. 102.

- Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalara ilişkin benzer nitelikteki hükümler,
- Bölge idare mahkemelerinin itiraz müracaatını kabul ederek, ilk derece idari yargı merciinin itiraza konu olan hükmünü bozmasının ardından, işin esasına girerek verdikleri benzer hükümler yargılamanın yenilenmesine tabidir.

2- Yargılamanın Yenilenmesi Nedenleri

Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmek için bu sebeplerden birine ya da birkaçına sahip olmak gerekir. Kanunda sayılan sebeplerin haricinde başka bir sebebe dayanılarak bu yola müracaat edilemez.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre yargılamanın yenilenmesi sebepleri:

- Zorlayıcı nedenler dolayısıyla veya lehine hüküm verilen tarafın işleminden doğan bir nedenle elde edilemeyen bir belgenin hükmün verilmesinden sonra ele geçirilmiş bulunması,
- Karara esas alınan belgenin, sahte olduğuna karar verilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya farklı bir resmi makam karşısında ikrar olunması,
- Karara esas alınan bir ilam kararının, kesinleşen bir mahkeme hükmüyle bozularak ortadan kalkması,
- Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- Lehine karar verilen tarafın, karara tesiri olacak bir hile kullanmış olması,
- Vekil veya kanuni temsilci bulunmayan kişiler ile davanın bakılıp karara bağlanmış bulunması,
- Çekinmeye mecbur olan yargıçların katılımıyla karar verilmiş olması,

- Tarafları, konusu ve nedeni aynı olan bir dava ile ilgili verilen hükme aykırı yeni bir hükmün verilmesine sebep olabilecek yasal bir dayanak mevcut değilken, aynı mahkeme veya başka bir mahkemece önceki ilamın kararına aykırı bir hüküm verilmiş bulunması.

- Hükümün İnsan Hakları Mahkemesine uygun olmaması durumlarında yargılamanın yenilenmesi talep edilebilir.

3- Yargılamanın Yenilenmesi Başvurusunun Süresi ve Şekli

İYUK md. 53/3 gereğince, yargılamanın yenilenmesi,

- Tarafları, konusu ve nedeni aynı olan bir dava ile ilgili verilen hükme aykırı yeni bir hükmün verilmesine sebep olabilecek yasal bir dayanak mevcudiyeti bulunmazken, aynı mahkeme veya başka bir mahkemece önceki ilamın kararına aykırı bir hüküm verilmiş bulunması hâlinde istenirse ikinci hükmün kesinleşmesinden itibaren 10 yıl süresince,

- Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Yönelik Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli nedeniyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin nihai kararıyla tespit edilmiş olması nedeniyle istenirse, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi hükmünün kesinleştiği tarihten başlayarak bir yıl içinde,

- Diğer nedenler için ise dayanılan nedenin talepte bulunan açısından gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlayarak 60 gün içinde talep edilmesi gerekmektedir.

Yargılamanın iadesi davası, dava dilekçesi ile açılır. Söz konusu dava dilekçesinde, yargılamanın iadesini geçerli gösteren sebebin muhakkak yazılması gerekir. Bunun haricinde, vekilin yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmesi

için vekaletnamesinde bu hususta açık yetkisinin bulunması gerekir. Tek başına genel vekaletname bunun için yeterli olmamaktadır³³³.

4- Yargılamanın Yenilenmesi İncelemesi

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52. maddesi uyarınca yargılamanın yenilenmesi talepleri esas kararı vermiş mahkeme tarafından hükme bağlanır. Böylelikle, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği kararlar, temyiz mercii olarak verdiği hükümlerde yargılamanın yenilenmesi, Danıştay'dan talep edilecektir. Vergi ve idare mahkemelerinin geçirdikleri temyiz ve istinaf süreleri nedeniyle kesinleşen hükümlerinde ise, yargılamanın yenilenmesi, hükmü vermiş olan bu mahkemelerden istenecektir.

Kanun'a göre, yargılamanın yenilenmesinde de hükmün düzeltilmesi taleplerinde olduğu gibi, duruşma olması, görevli daire veya mahkemenin istemine bağlıdır. Duruşma yapılması kararı alınmaz ya da bu hususta tarafların yaptıkları istem kabul görmezse, inceleme evrak üzerinden gerçekleşir.

Mahkeme öncelikle yargılamanın yenilenmesi koşullarının bulunup bulunmadığını araştıracaktır. Bu koşullar; esastan verilmiş olan kesin ve nihai karar olması, yargılamanın yenilenmesi isteminin süresinde yapılması ve yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden birinin bulunmasıdır.

Yargılamanın yenilenmesi sebebinin haksız olduğu görüşünde olursa istemi reddeder. Yargılamanın yenilenmesi sebebinin haklı olduğu görüşüne varırsa olay ile ilgili yeniden inceleme yapar ve hüküm verir. Mahkeme burada iki farklı karar verebilir. Mahkeme yargılamanın yenilenmesi sebebinin haklılığına karar verse dahi eski hükmün yaptığı araştırma ve incelemelerin ardından yineleyebilir ya da tamamen veya kısmen değiştirebilir. Kararın tamamının veya bahsedildiği gibi bir kısmının değiştirilmesi hâlinde yeni karar eski kararın yerine geçer. Verilen yeni hüküm önceki kararı geçmişe etkili olarak kaldırır. Yargılamanın yenilenmesi üzerine alınan karar

³³³ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 6100 Sayılı HMK' ya Göre Yeniden Yazılmış 22. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 250.

eski kararın altına yazılır ve temyiz edilebilir fakat tekrar yargılamanın yenilenmesine kapalıdır³³⁴.

B- Kanun Yararına Bozma Kavramı

Bölge idare mahkemesi hükmüyle, vergi mahkemeleri ve Danıştay tarafından ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilip de temyiz incelemesi olmadan kesinleşmiş bulunan hükümler niteliği açısından yürürlükteki hukuka aykırı bir netice ifade edebilirler. Bu durumda yasa Danıştay Başsavcısına hükmü kanun yararına temyiz müracaatı hakkı tanımıştır. Bu yolun kabul edilmesinin sebebi hukuka aykırı bir içtihadın oluşmasını önlemektir³³⁵.

Kanun yararına bozma İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede yer alan hüküm şöyledir: "Bölge idare mahkemesi hükümleri ile idare ve vergi mahkemeleri ve Danıştay tarafından ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilip temyiz incelemesine tabi olmadan kesinleşmiş olan kararlardan niteliği açısından yürürlükteki hukuka aykırı bir neticeyi ifade edenler, ilgili bakanlıkların gerekli bulması halinde veya kendiliğinden Başsavcı talebiyle kanun yararına temyiz olunabilir."

1- Kanun Yararına Bozmaya Konu Olabilecek Yargı Kararları

Kanun yararına temyiz çözüm yoluna, bölge idare mahkemelerinin hükümleri ile ilk derece idari mahkemelerinin temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlarına istinaden başvurulabilir.

Bölge idare mahkemelerinin istinaf ile ilgili işin esasına girerek verdikleri hükümler kesin olup, temyiz incelemesi yapılamadığı için bölge idare mahkemesi tarafından verilen bu hükümler kanun yararına temyize mevzu olabilirler.

³³⁴ Murat Arslan, s. 108.

³³⁵ Murat Arslan, s. 108.

2- Kanun Yararına Bozma Nedenleri

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51 inci maddesi gereği kanun yararına bozma sebepleri sınırlı olarak sayılmıştır. Yukarıda bahsedilen yargı kararlarından, nitelik bakımından sadece yürürlükteki hukuka aykırı bir neticeyi ifade edenler kanun yararına temyiz olunabilir. Danıştay örnek ilamında, “Kanun yararına bozma nedenleri, kanunda temyiz nedenleri kadar geniş bir biçimde düzenlenmemiştir. Temyiz nedenleri arasında bulunan “hukuka aykırılık” kavramı kanun yararına bozmada tek neden olarak kabul edilmiştir. Böyle durumda, yargılamada usul kararlarına uyulmamış olması, sadece hukuka aykırı bir neticenin karar halini alması, kanun yararına bozma nedenidir. Yoksa aleni usul hükümlerine uyulmamış bulunması tek unsur olarak kanun yararına bozma sebebi olması açısından yeterli değildir...” kararından bahsederek kanun yararına bozma nedenlerinden temyiz nedenleri kadar geniş bir şekilde düzenlenmediğini belirtmiştir.

Maddi olaylara istinaden kanun yararına temyiz araştırması yapılamaz. Çünkü kanun yararına temyizde vaka denetimi değil, tarafların hukukuna tesir etmeyen, soyut bir hukuki inceleme söz konusudur. Bu yüzden mahkeme tarafından yapılan maddi vaka değerlendirilmesi hukuki incelemede veri olarak alınmalıdır³³⁶.

3- Kanun Yararına Bozmada Yetki ve Usul

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, kesinleşmiş mahkeme hükümleri aleyhine kanun yararına temyiz müracaatında bulunma yetkisi, sadece Danıştay Başsavcısına tanınmıştır. Danıştay Başsavcısı kendiliğinden ya da ilgili bakanlığın gerek görmesi üzerine bu yola müracaat hakkına sahiptir.

İlgili bakanlığı ise, hükme konu edilen maddi vakanın ilgisi bulunan bakanlık olarak algılamak gerekir³³⁷.

³³⁶ Murat Arslan, s. 110.

³³⁷ Özdemir, s. 114.

Danıştay Başsavcısı, yapmış olduğu inceleme ve araştırma neticesinde, ilk derece mahkemesi hükmünün yürürlükteki tüzeye aykırı olarak aldığı görüşüne varırsa, hükmün kanun yararına bozulması adına, bir dilekçe aracılığı ile Danıştay'ın ilgili dava dairesine veyahut Dava Daireleri Kuruluna temyiz müracaatında bulunur. Kanun yararına bozma müracaatının İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 48'inci maddesinde açıklanan temyiz dilekçesinin şekline uygun biçimde olması gerekmektedir. Önceden kesinleşmiş olan kararın sonuçları değişmeyeceğinden yani, tarafların hukuki hâllerinde bir değişiklik olmayacağı için dilekçe taraflara tebliğ edilmez.

Kanun yararına temyiz müracaatı belirli bir süreye bağlı değildir. Buna karşın, kamusal fayda ve güncel olan bir uygulama için müracaatta bulunulabileceği düşünülebilir. Yoksa güncelliği bitmiş ve çok eski hukuki mevzular için bu yola müracaat edilmemesi gerekmektedir. Çünkü güncelliği kalmamış hukuki mevzulara ilişkin hükümlere bakarak kanun yararına bozma ile temyize başvurulmasının bir faydası yoktur³³⁸.

4- Kanun Yararına Bozma Başvurusunun Sonuçları

Kanun yararına temyiz incelemesi neticesinde verilen bozma hükmü üzerine, hükmü veren mahkeme tarafından ilgili davaya tekrar bakılmaz. Ayrıca, mahkeme kanun yararına bozulmuş olan karara karşı ısrar edemez. Kanun yararına temyiz hükümleri üzerine ilgili mahkemeler tarafından verilecek herhangi bir hüküm veya yapılacak herhangi bir muamele söz konusu değildir.

Kanun yararına bozma esasen, hukuk sistemine hatalı bir yargısal içtihadın yerleşmesinin önüne geçmeyi amaçlayan bir müessesedir. Daha önce kesinleşen mahkeme hükümleri üzerine herhangi bir tesiri yoktur. Bu sebeple kanun yararına bozulmuş olsa dahi, kesinleşmiş karar hükmünü yürütecektir.

³³⁸ Yasemin Buyuran, “Vergi Yargılamasında Kanun Yolları”, Yüksek Lisans Tezi , Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, Ankara, S. 147-149

Kanun yararına temyiz incelemesi neticesinde verilen kararlar adına karar düzeltme veya yargılamanın yenilenmesi yollarına müracaat edilemez.

Kanun yararına temyiz müracaatı ile birlikte yürütmenin durdurulması talep edilemez.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, kanun yararına bozma hükmünün bir örneği ilgili bakanlıklara iletilir ve Resmi gazetede yayımlanır. Kanun yararına bozma hükmünün Resmi Gazete'de yayımlanması da, uygulamadaki hukuk kuralının ülkenin her tarafında aynı şekilde yorumlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir.

C- Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru

Türkiye'de 2012 yılında yapılan halk oylaması ile 5982 sayılı Anayasa'nın bazı maddelerinde değişiklik yapılmasına dair kanun kabul edilerek Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kanun Yolu hukuk sistemimizde yer bulmuştur³³⁹.

Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru; kamu gücü kullananın işlemi, eylemi ya da eylemsizliği nedeniyle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde ve bununla birlikte Anayasa'da güvenceye alınan bir hakkın ihlal edilmesi neticesinde, hakkı gasp edilen tarafından bu gasp ya da ihlalin giderilmesi amacıyla öngörülen tüm başvuru yollarının tüketilip sonuç alınamaması hâlinde Anayasa Mahkemesi'ne başvurularak kullanılan istisnai bir denetim yoludur³⁴⁰.

Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru için olağan kanun yollarından lehte bir cevap alınamaması gerektiği için yani şartı bu kanun yollarına başvurulmuş fakat istenilen sonuç alınamamış olması olduğu için kesinleşmiş yargı kararları için

³³⁹ Ayhan Döner, Yeşim Çelik, "Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuruyu İnceleme Aşamaları, Ortaya Çıkan Sorunlar ve Sonuçları", **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:9, Sayı:1, Ocak 2016, s.275.

³⁴⁰ İbrahim Çınar, "Bireysel Başvurunun İncelenmesi Sonucu Verilen Karar Türleri İle 2012 Yılında İdari Yargı Alanında Yapılan Bireysel Başvurularda Verilen Kararların Değerlendirilmesi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S:5, Ocak 2015, s:268.

başvurulan bir yoldur. Bu sebeple usul hukuku bakımından olağanüstü kanun yolu olduğu söylenebilir³⁴¹.

6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'a göre;

*"Bireysel başvurunun başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. Haklı bir mazereti nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren on beş gün içinde ve mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme, öncelikle başvuruçunun mazeretinin geçerli görülüp görülmediğini inceleyerek talebi kabul veya reddeder.""*³⁴².

Vergi hukuku ve vergi yargısı alanında mülkiyet, adil yargılanma gibi haklar bulunduğundan söz konusu kanun yoluna konu olabilmektedir. Dolayısıyla kişilerin malvarlığı vergi sebebiyle azalacağından mülkiyet hakkını ihlalden bireysel başvuru konusu olmaktadır.

D-Yargı Kararlarına Karşı Diğer Başvuru Yolları

Yargı Kararlarına Karşı olağan ve olağanüstü kanun yolları dışında hükmün açıklanması ve yanlışlıkların düzeltilmesini ele alabiliriz.

1- Hükmün Açıklanması

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerin tarafından verilen kararların gerektiği kadar açık olmaması ya da içeriğinde birbirine aykırı hüküm fıkralarının bulunması durumunda, hükümdeki gerçek mananın açığa

³⁴¹ Berkan Hamdemir, Türk Anayasa Hukukunda Bireysel Başvuru, (Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2013, s.25.

³⁴² Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun (30 Mart 2011). Resmi Gazete (Sayı:27894). Erişim Adresi : <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6216.pdf>

çıkartılabilmesi gayesiyle, uyuşmazlık taraflarınca müracaat edilen başvuru yoluna, açıklama ya da hükmün açıklanması başvuru yolu denilmektedir³⁴³.

Hükmün açıklanmasında eğer ki anlaşılama ya da yanlış anlaşılmalara yer verebilecek veyahut birden fazla anlamı olabilen yaklaşımları içinde barındıran bir hüküm bulunması durumunda konunun daha net anlaşılması için tam anlamıyla açıklanmasıdır.

a- Hükmün Açıklanmasının Talep Edileceği Mahkeme

Hükmün açıklanması sadece, açıklanması talep edilen, yani belirsiz veya çelişkili olduğu iddia edilen kararı vermiş olan mahkemeden istenebilir. Bu şekilde bir hükmün açıklanması, bir başka mahkeme veya bir üst mahkemeden talep edilemez. Bunun nedeni, bir hükmün açıklanmasının en iyi şekilde ve sadece o hükmü vermiş olan mahkemece yapılabilir³⁴⁴.

2- Yanlışlıkların Düzeltmesi

Kararlarda yapılan önemli olmayan bazı yanlışlıkları gidermek için kanun koyucunun kabul ettiği yollardan biri de yanlışlıkların düzeltilmesidir³⁴⁵.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre yanlışlıkların düzeltilmesi hâller³⁴⁶ ;

- a) Tarafların isim, soyisim ve unvanlarında yapılan hatalar,
- b) İddia ve savunmaların sonuç istemlerine, ilişkin yanlışlıklar (iptali istenen hükümde ya da vergi miktarında hata yapılması gibi),
- c) Hesap yanlışlıkları
- d) Söz konusu maddeler dışında kalan, diğer tür maddî yanlışlıklar düzeltme talebine tabidir.

³⁴³ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılama Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Yayınları, Eskişehir-2019, s.204.

³⁴⁴ Karakoç, 2019, s:205.

³⁴⁵ Karakoç,2019,s:207.

³⁴⁶ İdari Yargılama Usulü Kanunu, md.30.

III- YARGI KARARLARI KAPSAMINDA VERGİ DAVALARININ İNCELENMESİ

Bu bölümde gerek mükellef gerekse idare tarafındaki yargısal aşamalarda yaşanan uyuşmazlıklar sonucu görülen vergi davaları seçili daniştay kararları kapsamında incelenecektir.

A-Hukuka Aykırılık Uyuşmazlığı Yönünden İncelenen Vergi Davaları

Yetki, şekil, sebep, amaç ve konu yönünden hukuka aykırılığa baktığımız zaman davaları şu şekilde incelememiz mümkündür.

1. İncelenen Vergi Davaları

Son 20 yılın incelenen örnek davalarından hukuka aykırılık teşkil edenler sınıflandırması bu başlık altında yer alacaktır.

a-Daniştay 3. Daire Esas No :1999/173- Karar No: 2000/1411

“Turizm Motorlu Araçlar ve Servis Hizmetleri Tic. San. A.Ş. ile Vergi Dairesi Müdürlüğü arasında bulunan dava isteminde ; Tarhiyat öncesi uzlaşılan net aktif vergisi ve cezası için hesaplanan gecikme faizine karşı açılan davayı; dosyanın incelenmesinden, davacının dava konusu 25.2.1998 tarihli tahakkuk fişini 25.2.1998 tarihinde tebellüğ ettiği, bu tarihten itibaren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda belirtilen 30 günlük dava açma süresi geçirildikten sonra 31.3.1998 tarihinde dava açıldığı anlaşıldığından, olayda dava açma süresinin geçirilmiş bulunduğu gerekçesiyle süre aşımı nedeniyle reddeden İstanbul Sekizinci Vergi Mahkemesinin 23.10.1998 gün ve E:1998/360, K:1998/1122 sayılı kararının tahakkuk fişinin tebliğ edilmediği, davanın süresinde olduğu ileri sürülerek bozulması istemidir³⁴⁷”.

³⁴⁷ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

Bu davada uzlaşma gerçekleşmesi üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ile uzlaşmaya varılan miktar üzerinden hesaplanan gecikme faizi davacıdan ilk kez istenmektedir. Bu nedenle tahakkuk fişi gecikme faizi açısından ihbarname niteliğinde olup davacı şirkete tebliği gerekmektedir. Davacı idarenin tahakkuk fişinin tebliğini kanıtlayamaması nedeniyle davacının belirttiği ittıla tarihinin kabulü gerekmektedir. Dolayısıyla 12.03.1998 olarak belirtilen tarihten 30 günlük dava açma süresi dikkate alınacakken bu husus incelenmemiş ve dava süreaşımı nedeniyle reddedilmiştir. Bu da hukuka aykırılık teşkil etmiştir. Dolayısıyla hukuka aykırılığı bulunan bu vakanın temyiz istemi kabul görmüş İstanbul sekizinci vergi dairesinin kararı bozulmuştur.

Bu karar ve davayı incelediğimizde; idarenin 30 günlük dava açma süresinin başlaması esasına dayanan tebliğ kurallarına uymadığı, kanıtlayamadığı için de davacının belirttiği tarihe itibar etmek zorunda bulunan mahkemenin davacının lehine (mükellef lehine) karar verdiği görülmektedir. Bu durum da gösteriyor ki, dava esaslarına yeterince özeni göstermemiş olan idarenin tutumu nedeniyle mevcut alınacak olan vergi gelirlerinde kayıp oluşmuştur.

b-Danıştay 3. Daire Esas No: 2000/2387-Karar No: 2000/3881

“1998 takvim yılı kurumlar vergisi beyannamesini, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) fıkrası hükmünden yararlanmaları gerektiği görüşüyle ihtirazi kayıtlı veren davacı şirket adına tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi ve fon payına karşı açılan davayı; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesinin (a) fıkrasında, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlarının satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmının kurumlar vergisinden istisna edileceğinin hükme bağlandığı, bu hükmün gerekçesinden, tam mükellef kurumların aktiflerinde bulunan taşınmaz ve iştirak hisseleri gibi atıl kalmış bağlı değerlerin enflasyonist ortamda kazandıkları değerlerin işletmeye kazandırılmasının ve işletmelerin borçlanma yoluna gitmeksizin faaliyetlerini öz kaynaklarıyla devam ettirme imkanı sağlanmasının amaçlandığının anlaşıldığı, ancak uyumsuzluk konusu olayda hisse senedi alım satımlarının aynı gruba dahil şirketler arasında gerçekleştiğinin görüldüğü, bu durumda, aralarında yakın sermaye ilişkisi

bulunan şirketlerin aktiflerinde yer alan iştirak hisselerinin birbirlerine satılması suretiyle elde edilen kazancın vergi dışı bırakılmasının değinilen hükmün amacıyla bağdaşmayacağı sonucuna varıldığından tahakkukta yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden İzmir Vergi Mahkemesinin 2.3.2000 gün ve E: 1999/373, K: 2000/213 sayılı kararının; dava konusu tahakkuk işleminin hukuka uygun olmadığı ileri sürülerek bozulması istemidir³⁴⁸”.

Danıştay dairesince Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre; iştirak mevzuu menkul kıymet ve gayrimenkul ticareti olmayan tam mükellef kurumların iki yıl süreyle aktiflerinde bulundurdukları iştirak hisseleri ve gayrimenkullerinin satışından meydana gelen kazançların satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmının kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte davacı şirketin aktiflerinde bulunan taşınmazlar ve iştirak hisseleri gibi atıl değerlerin işletmeye kazandırılması ve borçlanmaya müracaat edilmeden faaliyetlerin öz kaynaklarla devam ettirilmesi olanağı amaçlanmış fakat bu değerlerin satışından sağlanacak gelirin nasıl değerlendirilmesi gerektiği hususunda düzenleme getirilmemiştir. Buna dayanarak davacı şirketin aktifinde bulunan iştirak hisselerinin kanunun emrettiği şartlara uygun şekilde satışının yapılıp sermayesine eklendiği tartışmasız bulunmuştur. Dolayısıyla davacının sermayesinin günün ekonomik koşulları dikkate alınarak istediği alanda değerlendirebileceği ve davacı şirket ile ilişkisi olduğu iddia edilen diğer şirket arasında sermaye ve yönetim açısından hiç bir bağ bulunmadığı gözlemlenerek bağlı şirket olmadığı kararına varılmıştır. Söz konusu davada görülen vergi dairesinin “*Davacının sermayesinin günün ekonomik koşulları dikkate alınarak istediği alanda değerlendirebileceği..*” hakkını göz ardı ederek ihtirazi kaydını olumsuz değerlendirmiş, bu durum hukuki olarak aykırılık belirttiği için de dava sonucu mükellef lehine sonuçlanmıştır. Çünkü idarenin belirttiği kurumlar arası bağ tespit edilememiş, bu da yeterli delili toplayamayan vergi idaresini haksız duruma getirerek mahkemeyi meşgul etmiştir.

³⁴⁸ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

c-Danıştay 3. Daire Esas No :1998/4489-Karar No : 2000/664

“İnşaat taahhüt işi ile uğraşan davacı şirketin 1995 takvim yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu bulunan matrah farkı üzerinden adına re'sen salınan kurumlar vergisi, geçici kurumlar vergisi, fon payı ile bunlara bağlı olarak kesilen kaçakçılık cezalarına karşı açılan davayı; davacı şirketin, ihracat ithalat Sanayi Limited Şirketinden aldığı 77 m3 içerikli 25.4 1995 gün ve 47201 nolu faturanın 5.8.1993 tarihinde .. Mal müdürlüğündeki mükellefiyeti terkin edilen şirkete ait bulunduğu, mükellefiyeti sona ermesine rağmen teslim ve imha ettirmediği faturaları kullandığı, dava konusu faturanın da ilgili vergi dairesi hesap numarasını taşıdığı, dolayısıyla davacı şirketin 30.4.1995 gün ve 143 sen nolu yevmiye maddesiyle yasal deftere kaydedilen faturanın sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğunun anlaşıldığı, faturanın gerçek olduğu hizmetin verildiğine dair bir belgenin davacı şirket tarafından ibraz edilmediği gibi faturanın bilmeden kullanıldığını kanıtlayacak ispat yoluna da gidilmediği, sadece çekle yapılan ödemenin mahkemelerine dayanak olarak gösterildiği, gerçeğe aykırı olarak düzenlenen faturayı kayıtlarına intikal ettiren davacı şirketin işlemlere gerçek görüntüsü verebilmek için anlaşmalı kişilere çekle ödeme yapıp daha sonra geri alınmasının da mümkün olduğu, geçici verginin yıllık beyanname verme süresinin geçmesi nedeniyle istenemeyeceği, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturanın kayıtlara intikal ettirilmesi nedeniyle de kesilen kaçakçılık cezalarında kanuna aykırılık görülmediği gerekçesiyle kısmen kabul ederek kurumlar vergisi ile fon payını tasdik eden, geçici kurumlar vergisini kaldıran, kurumlar vergisi, fon payı ile geçici kurumlar vergisi üzerinden kesilen kaçakçılık cezalarını tasdik eden Kocaeli İkinci Vergi Mahkemesinin 4.9.1998 gün ve E:1996/521, K:1998/255 sayılı kararının; Türk Telekom Anonim Şirketinden ihale ile alınan işlerde kullanılan malzemenin hakediş olarak tahsil edildiği, faturayı tanzim eden şirket hakkında kendilerinin inceleme yapmasının mümkün olmadığı, inceleme elemanınca faturadaki kayıtlı malın ait olduğu tesisat ve inşaat bünyesine girip girmediği, fatura bedelinin rayice uygun olup olmadığı yönünde herhangi bir araştırma yapılmadığı ileri sürülerek bozulması istemidir”³⁴⁹.

Danıştay kararına göre ; Gelir Vergisi Kanunu'nda, gerçek gelirin vergilendirileceğinin kabul edilmiş olması ile Kurumlar Vergisi Kanununun söz konusu vergi yönünden de aynı esas göz önüne alınarak vergilendirme

³⁴⁹ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

yapılacağına ilişkin göndermede bulunulması, bununla birlikte Vergi Usul Kanununun "*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğunun*" diğer bir maddesinde de, "*vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olduğunun*" düzenlenmiş olması karşısında; matrahın re'sen takdir yolu ile tespiti gereken hallerde dahi esas gelire en yakın geliri araştırma ve tespit etme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu sebeplerle gider unsuru olarak defterlere işlenmiş olan faturaların gerçek giderleri yansıtmadığı sonucuna varılarak faturalar tutarının gider kayıtlarından çıkartılması suretiyle tarhiyat yapılmış olması hallerinde de vergilenen işletmenin elde ettiği hasılatın gider yapılması suretiyle sağlanması zorunlu bulunuyorsa ve hasılatı sağlayan giderin belirlenebilmesi de mümkün ise gideri belirlemeye yönelmek ve belirlenen giderin defter kayıtlarına ayrıca aksettirilmiş olup olmadığına da dikkat edilerek bir sonuca varılması gerekmektedir.

Dava konusu olayda da, İhracat, İthalat, Sanayi Limited Şirketi tarafından davacı şirket hesabına düzenlenen faturanın mükellefiyet kaydı sonlanan şirketin mükellefiyeti sona bulmasına rağmen vergi dairesine teslim ve imha gerçekleştirilmeyen faturalardan olduğu ve ilgili mal müdürlüğünün hesap numarasını içerdiğinden sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu kabul edilip matrah saptanmış ise de, bahsedilen kanun maddeleri göz önüne alındığında davacı şirketin faturada görülen gideri yapıp yapmadığı ile ilgili bir inceleme yapmaksızın salt fatura veren şirket ile alakalı tespitlere dayanılarak neticeye ulaşılmasında hukuka aykırılık görülmüştür. Diğer bir deyişle mükellefiyet kaydı silinen şirketin vermiş olduğu belgenin yasal olmadığına odaklanıp mükellefin bu gideri gerçekten yapıp yapmadığı incelenmeksizin mükellef aleyhine verilen kararın hukuka uygun olmadığı kabul edilmiştir.

Bu sebeple mahkeme temyiz istemini kabul ederek mükellef lehine karar vermiştir. Söz konusu davadan anlaşıldığı gibi lehte ya da aleyhte karar vermek için inceleme yapılmaksızın tek taraf gözetilerek verilen kararlar temyizde reddedilmekte ve incelenmemiş durumların incelenmesi ve incelendikten sonra gerçeğe uygun gelirin tespitinin yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

d-Danıştay 3. Daire Esas No : 2000/1689 Karar No : 2001/1102

“İnşaat-taahhüt işi yapan ve defterlerine gider kaydettiği ... San. Tic. Ltd. Şti.'nden aldığı faturaların bir kısmının gerçek mal hareketi veya hizmet ifasını yansıttığının kabulü suretiyle ihale makamlarından alınan ihale kırım oranları da dikkate alınarak, inşaat taahhüt işlerinde geçerli kârlılık oranlarından hareketle bulunan matrah farkı üzerinden davacı adına 1996 takvim yılı için re'sen salınan kaçakçılık cezalı kurumlar vergisi ve fon payına karşı açılan davayı; dava konusu ihbarnamenin tebliğ usulüne aykırı olarak davacı şirketin bulunduğu adresteki binanın kapıcısına tebliğ edildiği anlaşıldığından, ihbarnamenin tebliğ tarihinin dava dilekçesinde belirtilen ıtıla tarihi olarak kabulü gerektiği, bu nedenle davalı idarenin davanın süresinde açılmadığı yolundaki savunmasının yerinde görülmediği, davacı şirkete fatura düzenleyen şirket ortaklarının, komisyon karşılığı fatura düzenledikleri yolundaki ifadeleri karşısında, dava konusu faturaların gerçeği yansıtmadığı sonucuna ulaşıldığı gibi Mahkemelerince, faturaları düzenleyen şirket adına yapılan tarhiyata karşı açılan davanın reddine karar verildiği gerekçesiyle reddeden ... Vergi Mahkemesinin 13.1.2000 gün ve E:1999/45, K:2000/1 sayılı kararının; faturalarda belirtilen mal ve hizmetleri resmî ihalelerde üstlendiği işlerde kullandığı ve inşaatın tamamlanabilmesi için faturalardaki giderlerin yapılmasının zorunlu olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir³⁵⁰.

Söz konusu karar dikkate alındığında Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek gelirin vergilendirileceğinin kabul edilmiş olması yine aynı şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre aynı esasa göre vergilendirme yapılacağına ilişkin göndermede bulunulmuş olması ve Vergi Usul Kanunu'nda vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olduğunun düzenlenmiş bulunması karşısında, matrahın re' sen takdir yolu ile oluşturulması gereken hallerde dahi gerçek gelire en yakın geliri araştırmaya ve tespite yönelmek zorunludur. Bu yolu izlemeyen daire gerçek gelire en yakın geliri bulmak için inceleme yapmak yerine yani gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesi gereğince inşaatlarda kullanılması gereken malzeme ve hizmet maliyetlerinin tespiti bakımından, davacı şirketin defter ve belgeleri ile hakediş raporları üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak, vergisi ihtilâflı dönemde inşaat işleri için yapılan

³⁵⁰ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

giderlerin saptanmasından sonra belirecek duruma göre karar verilmesi gerekirken, müteahhitlik kâr oranlarından yola çıkarak yapılan hesaplama sonuçlarına göre karar verilmiştir. İnceleme yapılmadan verilen karar gerçeği yansıtmadığı için idari makamlar inceleme talep etmek zorunda kalarak vergi alacağına gecikmesine neden olmuştur. İstenen inceleme raporuyla, davacı şirketin aldığı faturaların yanıltıcı olduğu tespit edilmiş, bu faturaların bir bölümünün gerçek mal hareketi veya hizmet ifasını yansıttığı kabul edilerek kayıt ve beyan dışı bırakılan matrah farkı tespit edilip gerçek gelire en yakın matrah belirlenmiştir. Dolayısıyla inceleme yapılmaksızın hüküm veren mahkemenin kararı bozularak inceleme yapılması için mükellef lehine karar verilmiştir.

e-Danıştay 4. Daire Esas No : 2002/3598 - Karar No : 2002/3661

“Tel Kaplama Endüstri ve Ticaret Anonim Şirketi ile ... Bakır ve Mamulleri Ticaret ve Sanayi Limited Şirketinin işlemlerinin incelenmesi sonucu, inceleme elemanının yazısına dayanılarak ... Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketinin ortağı olan davacı adına müşterek ve müteselsil sorumluluk sıfatıyla tesis edilen ihtiyati haczin iptali istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 20.6.2002 günlü ve E:2002/594, K:2002/1058 sayılı kararıyla; davacı tarafından yeminli mali müşavir olarak ... Bakır ve Mamulleri Ticaret ve Sanayi Limited Şirketiyle herhangi bir ilgisinin bulunmadığının ileri sürüldüğü, buna karşılık davalı İdarenin aksi yönde bir savunması olmadığı gibi bu hususta yasal ve geçerli bir belgenin de ibraz edilmediği, bu nedenle davacının anılan şirketin borçlarından dolayı müşterek ve müteselsil sorumlu tutularak hakkında ihtiyati haciz kararı alınmasına olanak bulunmadığı, öte yandan davacının yeminli mali müşaviri olduğu ... Tel Kaplama Endüstri ve Ticaret Anonim Şirketinin, uyuşmazlık konusu vergi borçlarına karşılık hem şirket adına hem de müşterek ve müteselsil sorumluluğundan dolayı yeminli mali müşavir adına fabrika arsasını teminat olarak ... Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'na gösterdiği ve davalı İdareye bu durumu dilekçeyle bildirdiği, İdarenin teminatın yetersiz olduğu yolunda bir iddiasının da bulunmadığının anlaşıldığı, diğer yandan 6183 sayılı Yasanın 16 ncı maddesi hükmüne göre borçlu tarafından 10 uncu maddenin 5 inci bendinde yazılı menkul mallar hariç olmak üzere, mezkur maddeye göre teminat gösterdiği takdirde ihtiyati haczin, haczi koyan merci tarafından kaldırılacağına açıklandığı, bu durumda, borçlu şirket tarafından teminat gösterilmiş olması nedeniyle davacı hakkında yürütülen ihtiyati haciz

işleminde yasaya uyarlık görülmediği gerekçesiyle ihtiyati haczin iptaline karar verilmiştir. Davalı İdare, davacı hakkında tesis edilen ihtiyati haciz işleminin yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir³⁵¹.

Danıştay 4. Daire'nin 2002/3661 nolu kararından 6183 sayılı kanunun “*borçlu tarafından 10 uncu maddenin 5 inci bendinde yazılı menkul mallar hariç olmak üzere, mezkur maddeye göre teminat gösterdiği takdirde ihtiyati haczin, haczi koyan merci tarafından kaldırılacağına açıklandığı...*” ibaresinde yer alan ihtiyati haciz uygulanmasını ortadan kaldıracak geçerli sebeplerin varlığı ve teminat olarak gösterilen varlığın teminat kabul edilmediğinin yazılı beyanı bulunmamasına rağmen ihtiyati haciz uygulamak isteyen idare aleyhine sonuçlanmıştır.

f-Danıştay 3. Daire Esas No: 2000/3173 - Karar No: 2003/607

“Davacının 1996 yılına ilişkin hesaplarının incelenmesi sonucu düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak adına re'sen salınan gelir vergisi ve fon payı ile bunlara bağlı olarak kesilen ağır kusur cezalarına karşı açılan davayı; dosyanın incelenmesinden, davacıya 26.1.2000 tarihinde tebliğ edilen vergi ve ceza ihbarnamesine karşı 7.2.2000 tarihli dilekçeyle uzlaşma istendiğinin, 9.3.2000 tarihinde toplanan uzlaşma komisyonunda uzlaşmaya varılmadığının davanın ise 5.4.2000 tarihinde açıldığının anlaşıldığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın tebliğinden itibaren davanın 15 gün içinde açılması gerektiği, buna göre 9.3.2000 tarihinde dava açılması gerekirken, 5.4.2000 tarihinde açılan davanın süre aşımı yönünden incelenmesine olanak bulunmadığı gerekçesiyle süre aşımı nedeniyle reddeden Manisa Vergi Mahkemesinin 25.5.2000 gün ve E:2000/262, K:2000/401 sayılı kararının; uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın 27.3.2000 tarihinde tebliğ edildiği ileri sürülerek bozulması istemidir..³⁵².

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre uzlaşmanın olmaması durumunda mükellef veya ceza muhatabının; tarh olunan vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vukuu bulmadığına dair tutanağın kendisine bildiriminden itibaren

³⁵¹ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

³⁵² <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği, bu takdirde, dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, bu sürenin tutanağın bildirim tarihinden itibaren 15 gün olarak uzayacağı hükme bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, 9.3.2000 tarihli uzlaşma komisyonu toplantısına yükümlüyü temsilen başkasının katıldığı ve uzlaşmanın vukuu olmadığına ilişkin tutanağın da yine bu kişi tarafından imzalandığı görülmektedir. Kanun hükmüne göre dava açma süresinin başlaması için sadece uzlaşma komisyonu toplantısında tutanağın imzalanması yetersizdir. Sürenin başlaması için bu tutanağın ayrıca mükellefe tebliğ edilmesi esası bulunmaktadır. Vergi mahkemesince uzlaşma komisyonu tutanağının mükellefe tebliğ edildiği tarih araştırılarak sonucuna göre hüküm verilmesi gerekirken tutanağın imzalandığı tarih dikkate alınmış ve davanın süre aşımı yönünden reddedilmesi yolundaki kararı hukuka uygun bulmamıştır. Dolayısı ile dava, 15 günlük uzatma hakkı içerisinde dava açan mükellef lehine sonuçlanmıştır.

g-Danıştay 3. Daire Esas No : 2002/2334- Karar No : 2004/1929

“Muhtelif dönemlere ilişkin olan ve vadesinde ödenmeyen gelir vergisi, geçici vergi, gelir (stopaj) vergisi ve fon paylarından oluşan kamu alacağının tahsili amacıyla davacının ... Bankası ... Şubesindeki hesabına konan haczin; haczin dayanağı vergi borçlarına ilişkin olarak düzenlenip ara kararı üzerine gönderilen haciz varakaları, ödeme emirleri ile borç dökümünü gösteren listelerden takibe alınan 2.620.877.000.- lira borcun 2.404.307.000.- liralık kısmının gecikme zammı, 216.570.000.- liralık kısmının ise vergi aslına ilişkin bulunduğu anlaşıldığı, 6183 sayılı Yasaya göre gecikme zammının ödeme emri ile duyurulması gerektiğinden, davalı idarenin gecikme zammı için ödeme emri hatta haciz varakası düzenlemeden doğrudan haciz uygulanmasında hukuka uygunluk bulunmadığı, öte yandan davacı vergi borcunun zamanaşımına uğradığını iddia etmiş ise de, 96/4496, 4497, 4498, 4499, 97/4006, 4008 sayılı haciz varakalarında yer alan vergi borçları için zaman aşımı süresi içerisinde ödeme emri düzenlenip tebliğ edilerek ve haciz uygulanarak tahsil zamanaşımı kesildiğinden 181.096.000.- lira borcun haciz yoluyla takibinde yasalara aykırılık bulunmadığı 95/1058, 1059, 1051, 93/2010, 2011 nolu haciz varakaları ile takip edilen 35.474.000.- liralık vergi borcunun ise zamanaşımına uğraması nedeniyle bu borç için haciz uygulanmasının hukuka uygun düşmediği, söz konusu vergi borcu için 28.12.1998, 16.12.1999 ve 22.10.2000 tarihlerinde yapılan ödemelerin borca oranla çok cüz'i ve makul sayılamayacak miktarda

olması karşısında bu ödemelerin tahsil zaman aşımını kestiğinden sözedilemeyeceği gerekçesiyle 2.404.307.000.- lira gecikme zammı ile 34.474.000.- lira vergi borcuna ilişkin kısmını kaldıran İzmir Birinci Vergi Mahkemesinin 13.6.2002 gün ve E:2002/26, K:2002/949 sayılı kararının; vergi dairesi müdürlüğü tarafından, gecikme zammının önceden davacıya duyurulmamasında yasaya aykırılık bulunmadığı gibi yapılan ödemelere göre borcun bir kısmının da zaman aşımına uğramadığı, davacı tarafından ise, borcun tamamının zaman aşımına uğradığı ileri sürülerek bozulması istemleridir³⁵³.

6183 sayılı Yasanın 54'üncü maddesinde, ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağının tahsil dairesince cebren tahsil edileceği belirtilmiş 55'inci maddesinde de bu işlemin, borçlu adına düzenlenen ödeme emrinin tebliğ edilmesiyle başlatılacağı, düzenlenen ödeme emrinde, borcun asıl ve fer'ileri, mahiyet ve miktarlarıyla nereye ödeneceği, süresinde ödenmediği ya da mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde uygulanacak müeyyidelerin gösterilmesi gerektiği öngörülmüştür.

Uyuşmazlık konusu olayda, kesinleşen kamu alacağının tahsili için muhtelif tarihlerde düzenlenen ödeme emirlerinde, vergi, ceza, harç, fon payı olarak tahsili amaçlanan alacakların tür ve miktarları açıkça gösterilmiş ve "ayrıca gecikme zammı alınacaktır" ibaresine yer verilmiştir. Düzenlenen ödeme emirleri ve haciz varakalarında asıl borcun fer'ilerinden olan gecikme zammı miktar olarak gösterilmemiş ise de uygulanacak gecikme zammının, alacağın tahsil edildiği tarihe kadar hesaplanacağı hususu dikkate alındığında sözü edilen belgelerin düzenlendikleri tarihte alınacak gecikme zammı tutarının belirlenmesi mümkün görülmemiştir.

6183 sayılı Yasanın 52'inci maddesinde de gecikme zammının önceden borçluya bildirilmesine gerek olmadığı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, alacağın tahsil edileceği tarih itibarıyla kesin tutarının belirlenmesi imkanı bulunmayan gecikme zammının, ödeme emirleri ve haciz varakalarında rakamsal olarak gösterilmemesi gecikme zammının cebren tahsiline engel bir durum değildir.

³⁵³ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019

Dolayısıyla mahkemenin vermiş olduğu haczolunamaz kararını hukuka uygun bulmayan temyiz mercii kanun maddelerini uygulayarak idare lehine karar vermiştir

h-Danıştay 9. Daire Esas No : 2004/1104- Karar No: 2005/663

“Davalı idarenin 01.04.2003 tarih ve DTBŞK.4.34.20/01/C sayılı işleminin iptali istemiyle açılan davayı; dosyanın incelenmesinden, davacı kurum hakkında 1995/Ocak Aralık dönemlerine ait kaçakçılık cezalı katma değer vergisi ile 1995/Mart-Mayıs, Ekim dönemlerinde haksız alındığı belirtilen katma değer vergisi iadesi nedeniyle yapılan cezalı tarhiyata karşı İstanbul 5. Vergi Mahkemesinde açılan davanın 12.12.2001 tarihinde reddedildiği, bu kararın temyiz edildiği ve bu arada düzenlenen (2) nolu ihbarname üzerine hesaplanan katma değer vergisi asılları ile kaçakçılık cezaları ve gecikme faizlerinin tamamının 2002 yılı içerisinde ödendiği, bundan sonra davacı tarafından verilen 29.03.2003 tarih ve 36566 sayılı dilekçe ile belirtilen davalardan vazgeçilerek kesinleşmemiş vergi borçlarını 4811 sayılı Kanunun 3. maddesinden yararlanarak öngörülen süre ve şekilde ödemek istediklerini, 4811 sayılı Kanunun 20/2 maddesi kapsamında ise bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce bu dönemlerle ilgili yapmış oldukları ödemelerin, öncelikle bu Kanunun 3. maddesine göre hesaplanacak borçlarına mahsup edilerek bakiyesinin taraflarına iadesi talebinde bulunduğu, bu talep üzerine dava konusu işlem tesis edilerek davalı idarece, Vergi Mahkemesi tarafından verilen tasdik kararı üzerine yapılan ödemelerin 4811 sayılı Kanun kapsamında iadesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle reddedildiğinin anlaşıldığı, 4811 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 27.02.2003 tarihi itibarıyla Vergi Mahkemesince verilen ret kararı üzerine Danıştay’da temyiz edilen cezalı vergi borçlarının henüz kesinlik kazanmadığı, 4811 sayılı Kanunun 3/2-b maddesinin davacı kurumun durumuna uyduğu, bu nedenle davacının talebinin 4811 sayılı Kanunun kesinleşmemiş ve dava safhasında bulunan kamu alacaklarını düzenleyen 3/2-b maddesinden yararlandırılması icabettiği gerekçesiyle kabul eden İstanbul 2. Vergi Mahkemesi’nin 23.01.2004 tarih ve 2004/60 sayılı kararının; yapılan işlemin yasal olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince Uyuşmazlık; davalı idarenin 1.4.2003 tarih ve

DTBŞK.4.34.20/01/C sayılı işleminin iptali istemiyle açılan davayı kabul eden Vergi Mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkin bulunmaktadır”³⁵⁴.

Yukarıda yer alan Kanun hükmünde vergi mahkemesinde devam eden davalar hakkında ve vergi mahkemesince tasdikinden önce yapılan ödemelerin nakden yada mahsuben iadesinin olabildiği, ancak Mahkeme kararı verildikten sonra yapılan ödemelerin iadesinin mümkün olmadığı belirtilerek olayda Mahkeme tarafından verilen ret kararı üzerine (2) nolu ihbarname gereği yapılan ödemelerin mahsuben iadesinin yapılmamasında hukuka aykırılık bulunmadığından mahkemece yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir. Bu sebeple temyiz istemi idare lehine kabul edilmiştir.

1-Danıştay 3. Daire Esas No: 2006/853 - Karar No: 2009/1428

“Davacının, otopark ve kantin işletmesinden elde ettiği gelir nedeniyle ihtirazi kayıtlarla verdiği 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerine adına tahakkuk ettirilen ve ödenen kurumlar vergisinin yasal faizi ile birlikte iadesi istemiyle açılan davada; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4. maddesinin (c) bendinde, kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları ve benzer kuruluşların kurumlar vergisinden muaf olduğu kurala bağlanmış olup kurumlar vergisinden muaf olan davacı adına Kurumlar Vergisi Kanunu 1 No.lu Genel Tebliği uyarınca yapılan tahakkukta hukuka uygunluk görülmediğinden ödenen kurumlar vergisinin iadesi gerektiği ancak, 213 sayılı Kanun’un 112. maddesinin 4. fıkrasına göre mükelleflere faiz denmesi haksızlığı veya yersizliği ilgililerce belgelenmesi nedeniyle iade edilen vergilere uygulanabileceğinden, davacının pişmanlıkla verdiği beyanname üzerinden adına tahakkuk eden vergilerin dava konusu yapılarak mahkemece iadesine karar verilmesi halinde uygulanması olanaksız olduğundan yasal faiz isteminin reddi gerektiği gerekçesiyle kurumlar vergisini kaldırarak davacıya iadesine, faiz isteminin ise reddine karar veren Vergi Mahkemesinin kararının; davacı tarafından, ödenmiş bulunan meblağ için ödeme tarihinden itibaren faiz uygulanmasının yasa gereği olduğu, vergi dairesi müdürlüğü tarafından ise; kantin ve otopark işletmesinin sosyal amaçlı bir işletmeden çok iktisadi amaçla işletmeye yönelik bir faaliyet olması nedeniyle

³⁵⁴ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

yapılan işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir”³⁵⁵.

Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları fakat, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemler ile tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı kuralına yer verilmekle, ihtirazi kayıtla beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açabileceği kabul edilmiştir. Yükümlüler; süresi içinde beyan ettikleri matrahlara ilişkin olarak verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koyabilecekleri gibi beyanname verme süresi içinde olmak koşuluyla dilekçe ile beyanın ihtirazi kayıtla yapıldığını bildirebilirler. İnceleme neticesinde, dava açma süresi ihlalinden dolayı verilen karar reddedilmiş olup dava idare lehine sonuçlanmıştır.

i- Danıştay 4. Daire Esas No : 2008/997- Karar No : 2010/3500

“2007/1-3 üncü dönem geçici vergi beyannamesini sehven pişmanlıkla seçeneğinin işaretlemeden süresinden sonra elektronik ortamda veren davacı şirket adına vergi ziyai cezası kesilmiştir. Edirne Vergi Mahkemesinin 29.11.2007 günlü ve E:2007/276, K:2007/670 sayılı kararıyla; yeni uygulamaya konulan elektronik ortamda beyanname verme usulüne göre, beyannamesini gerek uygulamanın yeni olması, gerek karmaşık bir onay ekranı bulunması nedeniyle sehven pişmanlık talebinde bulunmadan, kanuni süresinden sonra verilen beyanname seçeneğini işaretleyen davacı adına vergi ziyai cezası kesilmiş ise de, davacının pişmanlık hükümlerinden yararlanmak istemeyeceği düşünülmemeyeceği gibi, aynı gün yanlışlığın farkedilerek davalı İdareye başvurulmasının davacının iradesinin pişmanlık hükümlerinden yararlanma yolunda olduğunu ortaya koyduğu, dolayısıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371 inci maddesinde düzenlenen pişmanlık hükümlerinden yararlanma şartını kaybetmeyen davacı şirkete, sadece elektronik ortamda pişmanlık seçeneğini işaretlememesi nedeniyle kesilen cezanın yasal olmadığı gerekçesiyle vergi ziyai cezasının kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı İdare, iradesini pişmanlık hükümlerinden yararlanma şeklinde kullanmayan davacı

³⁵⁵ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

adına kesilen cezanın yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir”³⁵⁶.

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaları, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görmeyen Danıştay dairesi, iyi niyetli mükellefi koruyarak yeni uygulamaya konulan bir işlemin anlaşılmasında ya da eksik anlaşılmış olmasını haklı gerekçe kabul edip pişmanlık hükümlerinden yararlandırmıştır. Dolayısıyla dava mükellef lehine gerçekleşmiştir.

j- Danıştay 9. Daire Esas No : 2009/4846- Karar No : 2012/788

“Davacı adına düzenlenen inceleme raporunda önerilen özel usulsüzlük cezasına karşı tarhiyat öncesi yapılan uzlaşma başvurusunun olumsuz sonuçlanması üzerine özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı; olayda davacı adına henüz bir tarhiyat yapıp tebliğ edilmediği, dava açma tarihi itibarıyla ortada kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem bulunmadığı gerekçesiyle 2577 sayılı Yasanın 14/3-d v e 1 5/1-b maddeleri uyarınca incelenmeksizin reddeden Bursa 2. Vergi Mahkemesinin 10.4.2009 tarih ve E:2009/743, K:2009/792 sayılı kararının; henüz vergi ceza ihbarnamelerinin tarafına tebliğ edilmediği, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın dava konusu işlem olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir”³⁵⁷.

İncelemede, davacı tarafından öngörülen özel usulsüzlük cezası adına tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidildiği, şahsına kesilmesi öngörülen özel usulsüzlük cezasında uzlaşmaya varılmaması ve bu durumu belirten tutanağın düzenlenmesinin ardından ihbarnamelerin bildirim beklenilmeden inceleme raporu ve uzlaşma tutanağındaki cezaya karşı dava açılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun “*mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri...*” ve vergi mahkemelerinde dava açılabilmesi verginin tarhi ve cezanın kesilmesi gerektiği kuralına bağlanmıştır. Bir vergi incelemesi neticesinde düzenlenen

³⁵⁶ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

³⁵⁷ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

raporda inceleme memuru tarafından, tarh edilmesi gereken verginin matrah ve miktarı ile kesilecek cezanın nev'i ve miktarının gösterildiği durumlarda idarelerin, bu vergi ve cezaların yükümlülere tebliğini sağlayan vergi ve ceza ihbarnamelerini düzenlerken inceleme raporu doğrultusunda işlem yapmaları gerektiğinde kuşku bulunmadığından, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmadığı saptayan tutanağın düzenlenmesiyle de yukarıda değinilen kurallarda yasanın aradığı vergi ve cezanın belirliliği amacı gerçekleşmiş olmaktadır. Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılmadığına ilişkin tutanakta gösterilen özel usulsüzlük cezasının, vergi inceleme raporunda kesilmesi öngörülen özel usulsüzlük cezasıyla aynı olması karşısında davacının, hakkında yapılacak tarhiyattan bilgi sahibi olduğu ve bu cezaya ilişkin ihbarname tebliğinin davacının durumunda bir değişiklik oluşturmayacağı belirlenmiştir. Bu nedenlerle, ihbarnamenin tebliği beklenmeksizin ve tarhiyattan önce uzlaşmaya varılmadığı yolundaki tutanağın düzenlenmesi üzerine açılan davanın esastan incelenmesi gerekirken incelenmeksizin reddedildiği için bu durum hukuka aykırı bulunmuştur.

k- Danıştay 3. Daire Esas No: 2013/6352 - Karar No: 2013/3463

“Davacı belediye tarafından; Hazine Müsteşarlığına olan borcunun tahsili amacıyla taşınmazlarına uygulanan haczin kaldırılması talebinin reddine ilişkin 13.6.2012 gün ve 13892 sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. Amme alacağını aşan miktarda haciz uygulandığı, delilerin değerlendirilmesinde hata yapıldığı ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

Balıkesir Vergi Mahkemesinin 30.11.2012 gün ve E:2012/503, K:2012/964 sayılı kararıyla; satışında güçlük yaşanabilecek taşınmazlar yerine kamu alacağının kolaylıkla tahsiline yarayacak taşınmazlar üzerindeki haczin kaldırılması taleplerinin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 62'nci maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan borçlunun menfaatleri kapsamında değerlendirilmeyeceği gerekçesiyle dava reddedilmiştir.

Davacı tarafından amme alacağını aşan miktarda haciz uygulandığı, delillerin değerlendirilmesinde hata yapıldığı ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince Dosyanın tekemmül ettiği anlaşıldığından yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmesine gerek görülmemiştir”³⁵⁸.

Bu dava ve Danıştay 3. Dairesinin 2013/3463 nolu kararı incelendiğinde; davanın vergi mahkemesinin görev alanına girmediği ve görev yönünden yetkisiz mahkemede dava açıldığı görülmektedir. Davalı belediyenin Hazine Müsteşarlığına olan borcu, vergi mahkemelerinin bir davaya bakabilmesi için kanunda sayılan “ *vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları dışında bir kamu alacağı niteliğinde bulunduğu*ndan” vergi mahkemesince davaya bakılması kanununun açık hükmü gereğince mümkün değildir. Bu durumda uyuşmazlık vergi mahkemesinde değil idare mahkemesinde çözümlenmesi gereken bir uyuşmazlıktır. Kanunun açık hükmüne rağmen mükelleflerin (ki bir kamu kurumu olan belediyenin) kanunlara yeterince hakim olmaması nedeni ile görevli ve yetkili olmayan bir mahkemeye başvurması sonucunda hem mükellefin hem de vergi idaresi ve vergi mahkemelerinin emek ve zaman kaybıyla karşı karşıya kaldığı görülmektedir.

I- Danıştay 3. Daire Esas No: 2013/12727-Karar No: 2014/2645

“Davacı tarafından, adına kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen 27.02.2013 gün ve 15 takip sayılı ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Manisa Vergi Mahkemesi 07.11.2013 gün E:2013/268, K:2013/666 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 94’üncü maddesinde; tebliğin mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı, tüzel kişilere yapılacak tebliğin, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılacağı, tüzel kişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılmasının yeterli olacağına hükme bağlandığı, öte yandan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 407’nci maddesinde; bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir cezaya mahkum olan her erginin kısıtlanacağı, cezayı yerine getirmekle görevli makamın, böyle bir hükmünün cezasını çekmeye başladığını, kendisine vasi atanmak üzere hemen yetkili vesayet makamına bildirmekle

³⁵⁸ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

yükümlü olduğu hükmüne yer verildiği, olayda, şirket adına düzenlenen ihbarnamenin 02.05.2009 tarihinde davacının oğluna; ödeme emrinin ise cezaevinde bulunduğu sırada cezaevi müdürüne 27.08.2009 tarihinde tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, buna istinaden, Mahkemelerince, İzmir Cumhuriyet Başsavcılığı İlamat ve İnfaz Bürosundan davacının cezaevinde bulunduğu sürelerin sorulduğu, sunulan belgelerden, davacı hakkında hükmedilen 7 yıl 6 ay hapis cezasının 08.10.2008 tarihinde kesinleştiği, 5275 sayılı Yasa uyarınca 21.4.2012 tarihinden geçerli olmak üzere şartla tahliye edildiği, bihakkın tahliye tarihinin ise 21.10.2014 olduğunun görüldüğü, bu itibarla, şirket adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emrinin tebliği esnasında, hakkındaki hüküm kesinleşen ve medeni hakları kullanma ehliyeti bulunmayan davacı adına yapılan tebligatın usule uygunluğundan söz edilemeyeceğinden, şirket hakkında kesinleşmediği anlaşılan amme alacağının tahsili amacıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle söz konusu ödeme emrini iptal etmiştir. Davalı idarece, vergi borcunun davacının cezaevinde bulunduğu dönemleri kapsamadığı, tutukluluk ve hükümlülük halinin kanuni temsilcilik vasfını sona erdirmeyeceği, mahkeme kararında davacının ilgili dönemde vasisi bulunup bulunmadığının irdelenmediği ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir³⁵⁹.

İlgili davada 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 407'nci maddesindeki; “bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir cezaya mahkum olan her erginin kısıtlanacağı, cezayı yerine getirmekle görevli makamın, böyle bir hükümlünün cezasını çekmeye başladığını, kendisine vasi atanmak üzere hemen yetkili vesayet makamına bildirmekle yükümlü olduğu” ibaresi esas alınarak şirket adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emrinin tebliği sırasında, hakkındaki hüküm kesinleşen ve medeni hakları kullanma ehliyeti bulunmayan davacı adına yapılan tebligatın usule uygunluğundan söz edilemeyeceğinden kararın bozulması reddedilmiş, böylelikle mükellef hakkı korunmuştur.

³⁵⁹ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

m-Danıştay 4.Daire EsasNo:2014/6443-KararNo:2016/73

“Tasfiye Halinde Sınırlı Sorumlu Konut Yapı Kooperatifi adına düzenlenerek tasfiye memuruna tebliğ edilen vergi ceza ihbarnameleri içeriği özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Ankara 6.Vergi Mahkemesinin 27/03/2014 günlü ve E:2014/631, K:2014/601 sayılı kararıyla; dilekçe ret kararı üzerine yenilenen dava dilekçesinde de aynı yanlışlığın tekrarlandığı gerekçesi ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15'inci maddesinin 5'inci bendi uyarınca davanın reddine karar verilmiştir. Kararın, hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir”³⁶⁰.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun; idari davaların vergi mahkemesi başkanlığına hitaben yazılmış imzalı dilekçe ile açılacağı, dilekçelerde; tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya ünvanları ve adreslerinin, davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı delillerin, davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihinin, vergi, resim, harç benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında, uyuşmazlık konusu miktarın, davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarih ve numarası ve varsa mükellef hesap numarasının gösterileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı kanunda dilekçelerin, görevli tarafından,

a)Görev ve yetki,

b)İdari merci tecavüzü,

c)Ehliyet,

d)İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,

e)Süre aşımı,

³⁶⁰ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

f)husumet,

g)3. ve 5. maddelere uygun olup olmadıkları yönlerinden sırasıyla inceleneceği, yazılı hususlarda kanuna aykırılık görülmüşse otuz gün içinde 3 ve 5'inci maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek üzere dilekçenin reddine karar verileceği, yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışlıklar yapıldığı takdirde davanın reddedileceği belirtilmiştir.

Dava dosyasının incelenmesinden, dava dilekçesinin, "davanın tasfiye memuru tarafından Kooperatif adına açılması gerekirken kendi adına açıldığı" gerekçesi düzeltilmek üzere reddedildiği, düzeltmeden sonra verilen dilekçede yine aynı hatanın tekrarlanması neticesinde davanın reddine karar verildiği görülmüştür. Her ne kadar yanlış hazırlanmışsa da içeriğinden esas muhattabın belli olması nedeniyle davanın reddi hukuka aykırı bulunmuştur. Bu da davanın adil çözümlenmesi için iyi niyetin korunması gerekliliğini ifade etmektedir.

2-Dava Kararlarının Değerlendirilmesi

Vergilendirme işleminde vergi dairesinin uymak mecburiyetinde olduğu belirli kurallar vardır. Bu kurallar Vergi Usul Kanunu'nda açık bir şekilde belirtilmiş olmasına rağmen bir çok kez vergi dairesi yanılıya düşmektedir. Ele aldığımız davalarda dava açma süresinin tam hesaplanamaması ve iş kontrolü ve evrak düzeni etkin olmayan vergi dairesi çalışanlarının hataları, kanun maddelerinin yetersiz yorumlanması ya da tam anlaşılabilmesi böylelikle yüzeysel ve genel kabul gören vergilendirme hatalarının yapılması, muhteviyatı itibariyle sahte belge kullanılarak belge saklanması ya da yanıltıcı işlem yapılmasının iş takipsizliği nedeniyle ispatlanamaması, tebligatın doğru zamanda doğru kişiye ulaştırılmadığı yetersiz tutumu ya da hiç tebliğ edilmemesi, görev alanında olmayan davalarda karar verme yanılığına düşmesi, tutuklu mükellefe ödeme emri göndererek borcun talep edilmesinin kanuna aykırı olmasına rağmen vergi hukukunun diğer hukuklarla ilişkisini bağdaştıramayıp tek kanun gözüyle vergilendirme işlemini gerçekleştirmesi gibi nedenlerle bu başlık altında incelediğimiz davalar yoğun olarak mükellef lehine sonuçlanmıştır.

B- Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Yaptırımını Uyuşmazlığı Yönünden Vergi Davalarının İncelenmesi

Verginin yanlış hesaplanması ve buna istinaden müeyyide uygulamasındaki uyuşmazlıkları incelemek adına aşağıdaki kararlara yer verilmiştir.

1-İncelenen Vergi Davaları

Son 20 yılın örnek davalarından hatalı vergi tarhiyatı ve yaptırımını açısından incelenenler bu başlık altında yer alacaktır.

a-Danıştay Dava Daireleri Esas No :2005/39 - Karar No:2005/129

“Davacının ortağı bulunduğu Şirketin 1999 yılına ilişkin defter ve belgelerinin deprem nedeniyle zayi olmasından dolayı, talebi üzerine davacı adına takdir edilen matrah üzerinden gelir vergisi salınmış, fon payı hesaplanmıştır. Sakarya Vergi Mahkemesinin 21.3.2002 günlü ve E:2001/252, K:2002/89 sayılı kararıyla, toptan bakkaliye ürünleri ticareti faaliyetinde bulunan yükümlü şirkete ait 1996,1997 ve 1998 yıllarına ilişkin gelir vergisi beyannamelerinin düzenli olarak verildiği, ancak deprem nedeniyle şirkete ait defter ve belgelerin bulunduğu binanın çökmesi sonucu tüm defter ve belgelerin enkaz altında kalarak zayi olması sonrasında şirketçe yapılan başvuru üzerine 1999 yılına ilişkin gelir vergisi matrahının takdir komisyonunca belirlendiği, Mahkemelerince verilen ara kararı üzerine davalı idarece ibraz edilen 1996-1998 yıllarına ilişkin gelir vergisi beyannamesi suretlerinin incelenmesinden, 1999 yılı için, 1998 yılında beyan edilen gelire %52,1 oranındaki yeniden değerlendirme oranı ilave edilerek matrah takdir edildiği, ticari faaliyetin deprem sonrasında aynı şartlarla devam etmesinin düşünülemeyeceği, ihtilaflı dönem için yeniden değerlendirme oranı değil, geçmiş yıllarda beyan edilen gelirler dikkate alınıp, buna göre matrah takdir edilerek tarhiyat yapılması gerekirken takdir komisyonunca bu yapılmadan belirlenen matrah üzerinden yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezaları kaldırmıştır. Bu duruma istinaden davacıya ait ve 1999 yılından önceki dönemlere ilişkin beyannameler getirtilerek beyan edilen gelirlere göre matrah belirlenmesi gerekirken, takdir

edilen matrah üzerinden salınan verginin tamamen kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur. Bozma kararına uymayan Sakarya Vergi Mahkemesi ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle kararında ısrar etmiştir. Mal müdürlüğü tarafından, tarhiyatın hukuka uygun olduğu ileri sürülerek ısrar kararının bozulması istenmiştir”³⁶¹.

Bu karara baktığımızda Vergi Usul Kanunu’na göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükme bağlanmış, aynı Kanunun takdir komisyonunun görevlerini belirleyen maddesinde, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak takdir komisyonunun görevleri arasında sayılmıştır. Bütün bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde takdir komisyonlarınca matrah takdir edilirken gelirin gerçeğe en yakın miktarının belirlenmesi, Yasanın öngördüğü bir gerekliliktir. Davacı tarafından, defter ve belgelerin deprem nedeniyle zayi olmasından dolayı gelir vergisi matrahının takdir edilmesi talep edilmiş fakat önceki beyan edilen matraha yeniden değerlendirilmesinde ilave yapılarak dönem matrahi takdir edilmiştir. Deprem nedeniyle ticari hayatın normal olarak devam etmesinin düşünülmemeyeceği belirtilerek herhangi şekilde matrah takdiri yapılmaksızın vergi borcunun terkinin hukuka uygun bulunmamış ve Sakarya Mahkemesinin ısrar kararı bozulmuştur. Burada esas olarak dikkate alınacak durum incelemeden , matrah tespiti yapılmadan varılan terkin sonucu hukuki gerçeği yansıtmadığından durumun koşulları göz önüne alınarak en adil ve etkin vergiyi alabilmek için gerçeğe yakın gelirin belirlenmesi adına inceleme yapılması kararlaştırılmıştır. Böylelikle vergi alacağını alamayacağını düşünen mükellef lehine sonuçlanan dava neticesinde deprem koşullarındaki ticari hayat yaklaşımından vergi alacağının tamamen vazgeçmek yerine kanuna uygun vergiyi adil bir şekilde elde etmiş olacaktır.

³⁶¹ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019

b-Danıştay 7. Daire Esas No : 2004/256 - Karar No : 2006/1491

“Yurt dışından temin edilen nakdi kredi ile ilgili olarak düzenlenen genel kredi sözleşmesine ilişkin olan ve ihtirazi kayıtla ödenen damga vergisinin iadesi istemiyle açılan davada; dava konusu kredinin, teşvik kapsamında tutulan dış kaynaklı kredi olduğundan 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun mükerrer 30’uncu maddesinin 2’nci fıkrasında öngörülen istisnadan yararlandırılmasının icap ettiği gerekçesi ile söz konusu verginin terkin ve iadesine karar veren Vergi Mahkemesinin kararının; söz konusu istisnanın sadece ilk defa düzenlenen kağıtları kapsadığı genel kredi sözleşmesinin ise, bu kapsamda sayılamayacağı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir”³⁶².

Davada banka, mükellefi olduğu vergiyi davacı şirketten tahsil ederek ödemiştir. Dava sonucuna baktığımızda vergi mükellefinin vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişi; vergi sorumlusunun, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olduğu belirtilmiştir. Olayda; Banka, davacı Şirketle imzalanan sözleşmeden doğan damga vergisinin mükellefi olduğu için , 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 24’üncü maddesi hükmü uyarınca, ileride doğması olası sorumluluğunu gidermek amacıyla söz konusu sözleşmeye ilişkin damga vergisinin tamamını davacı Şirketten peşinen tahsil edip, kendi adına beyan ederek ödemiştir. Damga Vergisi Kanunu’na göre birden fazla kişi tarafından imzalanan kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenlerin müteselsilen sorumlu olacağı yolunda yer alan hüküm uyarınca, verginin tamamı, krediyi kullandıran Bankadan tahsil edilecektir. Söz konusu Banka, mükellefi olduğu damga vergisini aralarındaki özel hukuk ilişkisine dayanarak davacı Şirketten tahsil edip, kendi adına vermiş olduğu beyannameler ile ödemiştir. Yukarıda sözü edilen Vergi Usul Kanununun 8’inci maddesi uyarınca, taraflar arasında yapılan sözleşme ile verginin mükellefinin ve sorumlusunun değiştirilmesine olanak olmadığından; olay bu haliyle, Bankanın kendi vergi borcu ile müteselsilen sorumlu olduğu vergi borcunu, davacı Şirketten almış olduğu para ile ödemesinden ibarettir. Eğer, söz konusu meblağ, davacı Şirketten kanun hükümlerine aykırı olarak tahsil edilmiş ise, bu durum

³⁶² <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

sözü edilen Bankanın davacı Şirket aleyhine sebepsiz zenginleştiğini gösterir. Sebepsiz zenginleşmeden doğan uyuşmazlık ise, adli yargı yerinde, Borçlar Kanunu hükümlerine göre açılacak davaya konu edilebilir niteliktedir. Sebepsiz zenginleşilen para ile vergi borcunun ödenmiş olmasının, davacıya muhatabı olmadığı vergilendirme işleminin iptali istemiyle vergi mahkemesinde dava açma hakkı vermeyeceği de açıktır. Tüm bu nedenlerle, incelenmeksizin reddi gereken davada, işin esasına girilerek karar verilmesinde isabet bulunmadığından; temyiz isteminin kabulüne ve mahkeme kararı bozulmuştur.

c-Danıştay 3. Daire Esas No: 2007/2647 - Karar No: 2007/3447

“Dershane işleten davacının, eğitim ve öğretim hizmeti sunduğu öğrencilerden elde ettiği hasılatın, Milli Eğitim Müdürlüğüne bildirilen kurs saatleri, ders saat ücretleri ile beyan edilen öğrenci sayısı ve ilan olunan dersane ücretlerine göre tespit edilen hasılatın düşük kalması nedeniyle adına 2003 yılı için re'sen salınan vergi ziyai cezalı kurumlar vergisini; davacı şirket ile kendilerine eğitim ve öğretim hizmeti sunulan öğrenciler arasında imzalanan ve mahkemelerinin 6.2.2007 tarihli ara kararı üzerine ibraz edilen sözleşmelerin incelenmesinden, her öğrenciye ilan edilen ücretler üzerinden; seviye belirleme sınavı, öğretmen çocuğu, dersane eski öğrencisi, okul birincisi, kurum kontenjanı, eğitim çeki, okul, kardeş ve grup adı altında çeşitli indirimlerin yapıldığı ve uygulanan bu indirimler nedeniyle ilan edilenden daha düşük tutarda ücret tahsil edildiği anlaşıldığından ve Özel Eğitim Kurumları Öğrenci Ücretleri Tespit ve Tahsil Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinde, özel öğretim kurumları tarafından, ilan edilen ücretler üzerinden indirim yapılabileceği kurala bağlandığından, şirket yetkilisinin inceleme esnasında, sektördeki rekabet gereği yapılan indirimler nedeniyle ilan edilen ücretler üzerinden öğrenci kaydı yapılmasının mümkün bulunmadığı yolundaki beyanı hakkında herhangi bir araştırma yapılmaksızın ve kayıt edilen öğrencilere düzenlenen faturalarda belirtilenden daha yüksek tutarda ücret tahsil edildiği veya faturalarda düşük meblağa yer verildiği saptanmaksızın, ilan edilen ücretlerden hareketle ve eksik incelemeye dayanılarak matrah belirlenemeyeceği gerekçesiyle kaldıran Konya Vergi Mahkemesinin 15.3.2007 gün ve E:2006/1440, K:2007/322 sayılı kararının; tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporu ile saptandığı üzere hasılatın bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakılması nedeniyle davacı adına

yapılan tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir”³⁶³.

Bu dava ve danıştay kararında , korumak zorunda olduğu her türlü belgeyi geçerli bir sebep olmaksızın muhafaza süresi içinde ibraz edemeyen mükellef, vergi idaresinin denetiminden kaçınmak ve gizlenmek istenen durumların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasını da önlemek anlamını taşıyacaktır. Bu yüzden, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin yemin dışındaki her türlü delille ispatlanabileceğine değinildikten sonra iktisadi, ticari ve teknik gereklere uymayan ve olayın özelliğine göre olağandışı veya alışılmamış bir durumun, iddia eden tarafından ispatlanması gerektiği kurala bağlanmıştır. Şirket belgelerin çalınmış olabileceğini iddia ederek ibrazdan kaçınmıştır. Sözleşmeleri incelemeye ibraz etmeyerek ilan edilen ücretler üzerinden her bir öğrenci için uygulandığını iddia ettiği indirimlerle ilgili üzerine düşen kanıt yükünü yerine getirmeyen davacı adına, sadece kontenjandan hizmet verdiği %5 dilimine giren öğrenciler ile kaydı silinen öğrencilerden ücret elde etmediği kabul edilerek ve başkaca indirimler dikkate alınmayarak, Milli Eğitim Müdürlüğüne bildirdiği kurs saatleri ve ders saat ücretleri ile ilan ettiği dersane ücretleri yanı sıra inceleme esnasında beyan edilen öğrenci sayısı esas alınarak belirlenen kazanç üzerinden tarhiyat yapılmıştır. Daha sonra belgeler ibraz edilmiş ve indirimler net bir şekilde çeşitli isimler adı altında her öğrenciye indirim yapıldığı ve bu indirimler nedeniyle ilan edilenden daha düşük tutarda ücret tahsil edildiği sonucuna varan vergi mahkemesi, herhangi belgeye dayanmayan indirimleri rekabet kuralları gereği hukuki bulmamıştır.

d-Danıştay 3. Daire Esas No: 2007/2223 -Karar No: 2007/2706

“Defter ve belgelerini ibraz etmemesi nedeniyle yüklendiği verginin yer aldığı faturaların defterlere kaydedildiğini kanıtlayamayan davacı adına, katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek Ocak-Aralık 1999 dönemleri için re'sen salınan üç kat vergi ziyat cezalı katma değer vergisi ile ibraz

³⁶³ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle Vergi Usul Kanununun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük ı cezasına karşı açılan davayı, Danıştay Üçüncü Dairesinin bozma kararı uyarınca yeniden inceleyerek; Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34'üncü maddelerine göre yüklenilen katma değer vergilerinin indirilebilmesi için hem fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi, hem de bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi gerektiği, tasdikli defterlerin geçerli bir neden olmaksızın ibraz edilmemesi, mal ve hizmet alışları nedeniyle ödenen verginin indirilebilmesi için gerekli olan koşullardan, belgelerin yasal deftere kaydedildiğinin tespit olanağını ortadan kaldırdığı, ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyen davacının katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesinde ve aynı eylem nedeniyle Vergi Usul Kanununun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasında yasaya aykırılık bulunmadığı, vergi ziyai cezasının ziyaa uğratılan vergi tutarına gecikme faizinin yarısı eklenerek hesaplanmasına ilişkin kuralın Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin, kesilen vergi ziyai cezasının, ziyaa uğratılan verginin üç katını aşan kısmını dayanaksız kıldığı gerekçesiyle tarhiyatı, vergi ziyai cezasını azaltmak suretiyle değiştiren Mersin Vergi Mahkemesinin 1.2.2007 gün ve E:2006/1985, K:2007/127 sayılı kararının; Danıştay Üçüncü Dairesinin bozma kararının kendilerine tebliğ edilmediği, bu nedenle karar düzeltme yolunu izlemelerine olanak tanınmaksızın bozma kararına uyularak karar verilmesinin usul hükümlerine aykırı düştüğü ileri sürülerek bozulması istenmiştir”³⁶⁴.

7201 sayılı Tebligat Kanununda yer alan ibareye göre; kendisine veya adresine kanunun gösterdiği usullere göre tebliğ yapılmış olan kimsenin adresini değiştirmesi halinde, yenisini hemen tebliği yaptırmış olan yargı yerine bildirmeye mecbur olduğu, bundan sonraki tebliğlerin bildirilen yeni adrese yapılacağı, ikinci fıkrasında da, adresini değiştiren kimse yenisini bildirmediği ve yeni adres tebliğ memurunca tespit edilemediği takdirde tebliğ olunacak evrakın bir nüshasının eski adrese ait binanın kapısına asılacağı ve asılma tarihinin, tebliğ tarihi sayılacağı kuralına yer verilmiştir.

7201 sayılı Yasanın 35'inci maddesinin birinci fıkrasındaki düzenleme gereğince; davacının bildirdiği yeni adresine tebliğ edilmeksizin bozma kararı uyarınca karar verilmesi yargılama usulüne aykırı bulunmuş ve hukuki tabanla

³⁶⁴ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

bağdaştırılmamıştır. Böylelikle temyiz istemine konu yapılan kararın bozulmasına karar verilerek dava mükellef lehine sonuçlanmıştır.

e-Danıştay 7. Daire Esas No : 2008/4970 -Karar No : 2010/4877

“Davacı adına, murisin .. Kauçuk Sanayi ve Pazarlama Anonim Şirketindeki %8,94 hissesi ile, ... Sigorta Acentalığı Anonim Şirketindeki %8,94; ... Hortum Sanayi Anonim Şirketindeki %8,94 ve ... Kauçuk Sanayi Anonim Şirketindeki %8,94 hissesi için, takdir komisyonu kararı esas alınarak ikmalen veraset ve intikal vergisi salınması yolunda tesis edilen işlemi; olayda, davacı tarafından muristen intikal eden hisselerin değerinin 2.169.865 Türk lirası olarak beyan edildiği; Mahkemelerince yaptırılan ve taraflarca itirazda bulunulmayan bilirkişi raporunda da, anılan Şirketlerden intikal eden ticari öz sermayeden, murisin hissesine isabet eden miktarın 2.167.528,64 Türk lirası olduğunun belirtildiği dikkate alındığında, davacının eksik beyanda bulunduğundan söz edilemeyeceğinden, takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan ikmal tarhiyatta yasal isabet görülmediği gerekçesiyle iptal eden İstanbul Dokuzuncu Vergi Mahkemesinin 10.9.2007 gün ve E:2005/2459; K:2007/1886 sayılı kararının; takdir komisyonunca, murise ait hisselerin, vefat tarihindeki son durumlarına göre, bilançolarda yer alan servet unsurlarının emsalleriyle karşılaştırılması suretiyle değerlendirme yapıldığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir”³⁶⁵.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun intikal eden mallar arasında yer alan hisselerden, borsada kayıtlı olanların, ölüm tarihinden önceki üç yıl içindeki en son işlem değeri ile değerlendirileceği; borsada kayıtlı olmayanların veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş bulunanların ise, itibari değerle değerlendirileceği belirtilmiş; aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise, bu maddede belirtilen esaslara göre beyan edilen değerler üzerinden tarh edilen vergilerin, İdarece, intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunacak değerlere göre ikmal edileceği hükme bağlanmıştır.

³⁶⁵ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

Olayda; murise ait anonim şirket hisseleri için takdir komisyonunca yeniden değerlemelerinin yapılması suretiyle bulunan matrah farkı üzerinden ikmalen veraset ve intikal vergisi salınması yolunda tesis edilen işleme karşı açılan davada, Mahkemece bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle karar verilmişse de; bilirkişiden, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanununun anılan hükümleri uyarınca, murisin Anonim Şirketlerdeki hisselerinin, borsada kayıtlı olup olmadıkları hususu dikkate alınarak, ölüm tarihi itibarıyla borsa rayıçlarının veya emsal bedellerinin hesaplanmasının istenilmesi gerekirken, adı geçen Şirketlerin 31.12.2004 tarihli bilançolarına göre öz sermayeleri hesaplanarak, bu tutarlardan murisin hissesine düşen kısmının saptanmasının istenilmesinde, ve bu doğrultuda düzenlenen rapor esas alınarak hüküm kurulmasında hata bulunmuştur. Dolayısıyla hesaplamanın doğru esasa göre yapılmasına karar verilerek saptanan tutarın hukuka aykırı olduğuna karar verilmiştir.

f-Danıştay 4. Dairesi Esas No: 2011/5499- Karar No: 2011/6892

“Davacı tarafından ihtirazi kayıtla verilen gelir (stopaj) vergisi beyannamesi üzerine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 103 üncü maddesi uyarınca vergi tahakkuk ettirilmiş olmasına karşın; anılan Kanun hükmünde yer alan ve tahakkuka dayanak olan “fazlası %35 oranında” ibaresi, Anayasa Mahkemesinin 8.1.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 15.10.2009 günlü E:2006/95, K:2009/144 sayılı kararıyla, ücret gelirleri yönünden iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesinin bu kararı nedeniyle hukuka aykırı bulunarak tahakkukun iptal edilmesi karşısında, 1 no’lu Ek Protokolün 1 inci maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin yukarıda bahsi geçen kararı uyarınca mülkiyet hakkı ihlal edildiğinden, haksız tahakkuk ettirilen verginin davacıya faizi ile birlikte iade edilmesi gerekmekte olup, aksi yönde verilen Mahkeme kararında hukuka aykırılık bulunmamaktadır”³⁶⁶.

İhtirazi kayıtla verilen muhtasar beyannamesi üzerinden tahakkuk ettirilen gelir(stopaj) vergisinin, ücretler üzerinden kesilen gelir vergisinin %27 oranını aşan kısmının kaldırılması ve fazla ödenen kısmın gecikme faiziyle

³⁶⁶ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır. Yine aynı şekilde Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan "fazlası %35 oranında" ibaresinin ücret gelirleri yönünden iptaline karar verildiği, aksi hükmün "Anayasanın üstünlüğü" ve "hukuk devleti" ilkelerine aykırı olduğu kanısındadır. Diğer deyişle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin yukarıda bahsi geçen kararı uyarınca mülkiyet hakkı ihlal edildiğinden, haksız tahakkuk ettirilen verginin davacıya faizi ile birlikte iade edilmesi gerekmekte olup, aksi yönde verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Öte yandan, Mahkemece faiz yönünden yeniden verilecek kararda; 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri dikkate alınarak karar verilmesi gerekeceği tabidir. Söz konusu karara bakıldığında kanuna hakim olmayan idarenin oluşturduğu vergi hatalarının düzelmesi için açılan davalar verginin verimli toplanması esasa alındığında idare için zaman ve emek kaybı oluştururken, mükellef açısından bu hataların oluşması güven kaybı meydana getirmektedir. Bu durum da, doğru hesaplanan matrah ya da uygulanan vergi oranlarının yanlış olabileceği şüphelerini kuvvetlendirerek doğru hesaplanmış miktarlara dahi güven sorunu nedeniyle dava açılarak mahkemelerin iş yükü arttırılmış olmaktadır.

g-Danıştay 3. Daire Esas No : 2009/2611- Karar No : 2011/258

“Temmuz-Kasım 2006 dönemine ilişkin indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerden kaynaklanan katma değer vergisi iade alacağıının, Ekim-Aralık 2006 dönemine ait geçici vergi borcuna mahsubu istemi, geçici verginin vade tarihinin 17.2.2007 olması nedeniyle yerine getirilmeyerek, vadesinde ödenmediği kabul edilen geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubunun mümkün olmaması nedeniyle davacı şirket adına 2006 yılı için salınan bir kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisini; kanunda iade talepleri konusunda herhangi bir süre sınırlandırılması öngörülmediğinden, bu tür taleplerin vergi kanunlarındaki genel zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabileceğinin kabulü gerektiği, bu durumda kanunda öngörülmeyen bir süre sınırlaması getiren tebliğe dayanılarak mahsup talebinin reddinde ve bu nedenle yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle kaldıran İzmir 4. Vergi Mahkemesinin 10.2.2009 gün ve E:2008/308, K:2009/199 sayılı kararının; indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan katma değer vergisi iade alacağıının yılı içindeki mahsuben iade talebinin en geç ilgili yılın Aralık dönemi

beyannamesi ile talep edilmesi gerektiğinden, vade tarihi 17.2.2007 olan Ekim-Aralık 2006 dönemine ilişkin geçici vergiye mahsubunun, 99 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca mümkün bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir”³⁶⁷.

Danıştay dairesi kararına baktığımızda Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yer alan Ocak 2006 ve izleyen vergilendirme dönemlerine ilişkin indirimli orana tabi işlemlerden doğan katma değer vergisi iade alacaklarının, mükellefin kendisine ait vergi borçlarına mahsubu talep edilebileceği cari yılın sonraki dönemlerinde mahsuba konu edilebileceği gibi yılı içinde mahsup edilemeyen vergilerin izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iadesinin de mümkün olduğu yolundaki düzenleme karşısında ve Şubat 2007 döneminde muaccel hale gelen vergiye mahsuben iade talebi, Ocak 2007 dönemi beyannamesinin verilme süresi içinde 19.2.2007 tarihinde yapıldığından, mahsubu yapılan vergi yönünden haksız veya erken iadenin söz konusu olmadığı da dikkate alındığında, davacının indirim yoluyla gideremediği Temmuz-Kasım 2006 dönemine ait katma değer vergisi iade alacağının, Ekim-Aralık 2006 dönemi geçici vergi borcuna mahsubu isteminin reddedilmesi hukuken uygun değildir bu nedenle mahkeme mükellef lehine karar vermiştir.

h- Danıştay 4. Daire Esas No : 2008/1948- Karar No : 2011/5836

“Bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı ileri sürülen davacı adına 2004/1,2,3,7,9,10 ve 11 inci dönemi için re'sen salınan katma değer vergisi ve kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Denizli Vergi Mahkemesinin 20.11.2007 günlü ve E:2007/226, K:2007/718 sayılı kararıyla; 2004 yılı işlemleri incelenen davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, davacının 28.5.1999 ve 8.11.1999 tarihli sözleşmeler ile üstlenmiş olduğu inşaat işlerini 2000 yılında tamamladığı, bu tarihten sonra da S.S. ... Konut Yapı Kooperatifi tarafından şirkete ödeme yapıldığı, ancak bu tahsilatların beyanlara intikal ettirilmediği, 2004 yılında yapılan tahsilatların 2004 yılı geliri olarak kabul edilmesi ve 21.11.2003 tarihinden itibaren indirimli orandan faydalanabilmek için şart koşulan inşaat yapı ruhsatının konut yapı

³⁶⁷ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

kooperatifi adına olmaması nedeniyle %18 oranında katma değer vergisine tabi olduğu ileri sürülerek tarhiyat yapıldığı, davacı şirketin sözleşme ile yapmış olduğu işler kapsamında işin bitim tarihinden sonra kendisine yapılan ödemeleri 2004 yılı katma değer vergisi beyanlarına intikal ettirmediğinin sabit olduğu ancak inşaat işlerinin 2000 yılında tamamlandığı ve mal teslimi ve hizmet ifasının o yılda gerçekleştiği hususu dikkate alındığında %1 oranının uygulanması gerektiği, buna göre Mahkemelerince davacının 2004 yılı beyan tablosunun yeniden düzenlendiği ve ilgili dönemlerde ödenecek vergi çıkmadığından dava konusu tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı İdare hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir”³⁶⁸.

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince ; Bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı ileri sürülen davacı adına 2004/1,2,3,7,9,10,11 inci dönemi için re'sen salınan katma değer vergisi ve kesilen vergi ziyai cezasını kaldıran Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19 uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı, vergi alacağının mükellef bakımından vergi borcunu teşkil ettiği belirtilmiş, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin (a) bendinde ise vergiyi doğuran olayın, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geleceği hükme bağlanmıştır. Buna göre; katma değer vergisinin mal teslimi ve hizmet ifası anında doğacağı ve buna ilişkin vergilendirme döneminde beyan edilmesi gerektiği açıktır. Mal ve hizmet bedelinin tahsilinin ise bu açıdan bir önemi bulunmamaktadır. Dosyanın incelenmesinden; davacının 28.5.1999 ve 8.11.1999 tarihli sözleşmeler ile S.S. ... Konut Yapı Kooperatifine karşı üstlenmiş olduğu inşaat işlerini 2000 yılında tamamladığı, ancak 2004 yılında bu işlerle ilgili yapılan tahsilatın 2004 yılı katma değer vergisi beyanlarına intikal ettirilmediği ileri sürülerek tarhiyat yapıldığı anlaşılmaktadır. Yukarıda açıklandığı üzere, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayın mal teslimi ve hizmet ifası anında gerçekleşmesi

³⁶⁸ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

nedeniyle uyuşmazlıkta vergiyi doğuran olay, inşaatların teslim tarihi olan 2000 yılında gerçekleşmiş olup söz konusu tarhiyatında bu yıla ait olması gerekmektedir. 2004 yılına ait tarhiyat hukuka aykırıdır.

ı-Danıştay 3. Daire Esas No: 2013/523- Karar No: 2013/998

“Davacı şirket tarafından, Haziran 2007 döneminde, ihraç edilmek şartıyla ihracatçı firmalara teslim edilen emtiaya ilişkin olarak tecil edilen özel tüketim vergisinin terkin edilmeyerek tahsili amacıyla düzenlenen 18.04.2008 gün ve 2 takip numaralı ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 4. Vergi Mahkemesinin 21.01.2009 gün ve E:2008/1538, K:2009/111 sayılı kararıyla; 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin (a) bendinde yurt dışı kavramı açıklanırken serbest bölgelerden bahsedilmemişse de, aynı Kanunun 7’nci maddesinin 7’nci fıkrasında, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun serbest bölgeler hükümlerinin uygulandığı mallar da istisna kapsamında sayıldığından, serbest bölgeye ihraç edilen mallara ilişkin olarak tecil edilen özel tüketim vergilerinin terkinin gerektiği, dosyanın incelenmesinden davacı şirketin, ihraç kaydıyla sattığı emtianın, satın alan firmaca yasal süresi içinde serbest bölgeye ihraç edildiği açık bulunduğundan, tecil edilen verginin terkinin gerektiği gerekçesiyle ödeme emri iptal edilmiştir. Davalı İdare, 4760 sayılı Kanun’un 8’inci maddesinin 2’nci fıkrasında öngörülen tecil-terkin uygulamasından yararlanabilmesi için, ihraç kaydıyla ihracatçıya teslim edilen malın bizzat ihracatçı firma tarafından yurtdışındaki müşteriye teslim edilmesi gerektiğini, serbest bölgeye yapılan teslimler nedeniyle tecil-terkin uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemiştir”³⁶⁹.

Davacı şirket tarafından, Haziran 2007 döneminde, ihraç edilmek şartıyla ihracatçı firmalara teslim edilen emtiaya ilişkin olarak tecil edilen özel tüketim vergisinin terkin edilmeyerek tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrini iptal eden Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda, *“ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait özel tüketim vergisinin, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu*

³⁶⁹ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı; söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen verginin terkin olunacağı; ihracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan verginin vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunacağı; ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen verginin, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edileceği; 14'üncü maddesinde; özel tüketim vergisinin, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunacağı; verginin beyanname verme süresi içinde ödeneceği" hükme bağlanmıştır.

6183 sayılı Kanun'un, 54'üncü maddesinde, ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağının, tahsil dairesince zorla tahsil olunacağı; cebren tahsilin, amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi; amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi veya gerekli şartların varlığı halinde, borçlunun iflasının istenmesi suretiyle yapılacağı; 55'inci maddesinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun "ödeme emri" ile tebliğ olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Dosyanın incelenmesinden; davacı tarafından, Haziran 2007 döneminde ihraç edilmek şartıyla ihracatçı firmalara teslim edilen mallara ilişkin olarak tecil edilen özel tüketim vergisinin terkin talebiyle yapılan başvuru üzerine, İdarece, terkin talebinin yerinde olmadığı yolunda işlem tesis edilmeden, dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği, dolayısıyla, terkin talebinin reddine dair işleme karşı dava açılmasına olanak tanınmadığı anlaşıldığından; ödeme emrini, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle iptal eden mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.

Her ne kadar; davalı İdarenin, Mahkemeye verilen 16.06.2008 tarihli savunmasında, terkin talebinin kabul edilmediğinin 24.08.2007 gün ve 16114 sayılı yazı ile davacıya bildirildiği, bu işleme karşı dava açılmadığı, dolayısıyla özel tüketim vergisinin tahsil edilebilir hale geldiği iddia edilmişse de; söz konusu yazıda, Aralık 2006 ile Ocak, Şubat ve Mayıs 2007 dönemlerine ilişkin terkin talebinin kabul edilmediğinin belirtildiği; bu işlemin, ödeme emrine konu dönemi kapsamadığı anlaşıldığından, anılan iddia da mahkeme kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmamıştır.

j- Danıştay 3. Daire EsasNo:2013/12116-KararNo:2017/867

“Davacı adına, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 79'uncu maddesi uyarınca düzenlenen haciz bildirisine süresinde itiraz edilmediğinden, borç zimmetinde sayılarak düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Manisa Vergi Mahkemesinin 16.9.2013 gün ve E:2013/375, K:2013/525 sayılı kararıyla; haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla davacının İ.F.G'a olan borcu 7.765,46 lira olmasına karşın, davalı idarece asıl vergi borçlusunu olan anılan şahsın davacıdan ne kadar alacağı olduğu hususu araştırılmaksızın, asıl vergi borçlusunun tüm vergi borçlarını içerir biçimde haciz bildirisini düzenlenmek ve yedi günlük yasal süre içinde itiraz edilmemesi neden gösterilerek borç zimmetinde sayılarak davacı ile asıl vergi borçlusunu arasında 7.765,46 lira dışında herhangi bir borç ilişkisi tespitinde bulunulmaksızın asıl vergi borçlusunun tüm borçları dikkate alınarak ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle, ödeme emirlerinin; 7.765,46 liralık kısmı yönünden dava reddedilmiş, fazlaya ilişkin kısmı yönünden ise ödeme emri iptal edilmiştir. Davalı idare tarafından, 6183 sayılı Kanununun 79'uncu maddesi uyarınca yedi günlük süre içerisinde bir bildirimde bulunulmadığı gibi Kanunda öngörülen bir yıllık süre içerisinde genel mahkemede menfi tespit davası açılmadığı ileri sürülerek kararın aleyhe olan hüküm fıkrasının bozulması istenmiştir”³⁷⁰.

Danıştay kararına göre gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı tebliğ ve ödeme emri esaslarınca şüphe götürmeyecek şekilde net olup, Vergi Mahkemesiyle Danıştay aynı sonuca varmıştır. Bu

³⁷⁰ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

da gösteriyor ki kanunda açıkça belirtilmiş olan kurallara bakılmaksızın açılan davalarda, sonuç belli olsa da zaman kazanmak açısından başvurulduğu bu da vergi geliri ve mahkeme iş yükünü olumsuz etkilediği görülmektedir.

k- Danıştay 3. Daire EsasNo:2014/695- Karar No : 2018/1404

“Davacı adına, 18.1.2010 tarihinde vefat eden oğlu İbrahim T. Y.'a ait amme alacağına tahsili amacıyla mirasçı sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Antalya 2. Vergi Mahkemesinin 31.5.2013 gün ve E:2012/1088, K:2013/589 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 12'nci maddesinde, mirası reddetmemiş olan mirasçılarının her birinin ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacağı düzenlemesine yer verildiği, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 612'nci maddesinde ise en yakın yasal mirasçılarının tamamı tarafından reddolunan mirasın, sulh hukuk mahkemesince iflas hükümlerine göre tasfiye edileceğinin kurala bağlandığı, miras bırakanın birinci derece mirasçıları olan oğlu A. O. Y. ile kızı A. S. Y. tarafından mirasın reddi istemiyle açılan davanın Kaş Sulh Hukuk Mahkemesinin 29.4.2010 tarih E:2010/149, K:2010/155 sayılı kararıyla kabul edilmesi üzerine dava konusu ödeme emrinin düzenlendiğinin anlaşıldığı, birinci derece mirasçılar tarafından reddedilen mirasın iflas hükümlerine göre tasfiye edileceğine, ikinci derece mirasçılara geçmeyeceğine ilişkin yukarıda kuralına yer verilen hüküm göz önüne alındığında, ikinci derecede mirasçı olan murisin annesi olan davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu ödeme emri iptal edilmiştir. Davalı idare tarafından, miras hukukunda zümre sisteminin esas olduğu, birinci zümrenin mirası reddetmesi veya bu zümrede kimsenin bulunmaması halinde mirasın külli olarak ikinci zümreye geçeceği, muris adına düzenlenen ödeme emirleri davacıya tebliğ edilmesine karşın bilgi verme görevi yerine getirilmeyerek kendisi adına ödeme emri tanzim edilmesine sebep olunduğu, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 7'nci maddesi ve 213 sayılı Vergi Usul kanununun

*12'nci maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir*³⁷¹.

Dava sonucuna göre, 1. Derece miras hakkını elinde bulunduranlar mirasçılarının söz konusu mirası reddettiğinde ardından gelen hukuki silsile ile miras hakkı doğan 2. Derece mirasçılarının miras reddi yapmaması sonucu karşılaştığı borç durumu, 2. Derece mirasçılarının 1. Derece mirasçılarının söz konusu mirasın reddinin gerçekleşip gerçekleşmediğini takip edemeyeceği gerekçesiyle 2. Mirasçılara doğan borç mirası kanunen reddedilmiştir.

2- Dava Kararlarının Değerlendirilmesi

Verginin hatalı hesaplanması ve bunun sonucunda hatalı müeyyide ile karşılaşan ya da hatalı müeyyideyle karşılaştığını düşünen mükelleflerle vergi idaresi arasında çıkan bu uyuşmazlıklar, idarenin muafiyet ve istisna kurallarını yeterince uygulayamaması, kazancın vergi diliminin hesaplamasında oransal hata yapılması, yine hukuka aykırılık konu başlığımızda değindiğimiz gibi, yurt dışı muafiyet ve istisnalarının serbest bölge için de geçerli olduğu konusundaki hukuki bilgi noksanlığından hatalı vergi tarh ettiği, haciz bildirisinin süresinde tebliğ edilmediği için uygulayamadığı, mirasçılarının mirası reddetmesine rağmen ikinci dereceden akrabalara hatalı vergi hesaplaması yapmasıyla dava sonuçları mükellef lehine fakat, mükelleflerin de belge ibrazında sahteciliğe düşmesi ve belge ibraz etme ve defter tutma sorumluluğunu mücbir haller dışında yerine getirememesi veya kasıtlı yerine getirmemesi ya da geç yerine getirmesi sebebiyle dava sonucu vergi dairesi lehine olmuştur.

C-Verginin Ödenmemesi Uyuşmazlığı Yönünden Vergi Davaları

Mükelleflerin vergi ödemede direnme ya da temerrüde düşmesi karşısında oluşan davaları ve bu davaların sonuçlarını incelediğimiz emsal kararlarımızdır.

³⁷¹ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

1-İncelenen Vergi Davaları

Son 20 yılın örnek davalarından verginin ödenmemesi açısından incelenenler bu başlık altında yer alacaktır

a-Danıştay 3. Daire Esas No : 2004/574 - Karar No: 2004/2478

“Davacı şirketin, hakkında uygulanan haciz işleminin kaldırılması istemiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin işlemi; davacının muhtelif dönemlere ilişkin vergi borçlarından dolayı Futbol Federasyonu Başkanlığı nezdinde naklen yayın hakkından doğan alacağına 27.8.2003 günlü işlemle haciz konulması üzerine yapılan tecil ve taksitlendirme talebi Maliye Bakanlığınca kabul edilerek 18 eşit taksiti içeren ödeme tablosu oluşturulduktan sonra, davacı şirket tarafından 7.11.2003 günlü dilekçe ile haczin kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun, davalı idarece 23.11.2003 tarihinde reddedildiği, 6183 sayılı Yasanın 48'inci maddesinde, maddede öngörülen şartlar dahilinde amme alacağının tecil olunacağı hükmünün yer aldığı, bu hüküm uyarınca tecil istemi kabul edilen davacının vergi borcununun 28.11.2003 tarihinden itibaren 18 taksit halinde ödenmesi uygun görüldüğünden olayda, vadesinde ödenmemiş bir kamu alacağından söz edilemeyeceği, buna göre haciz işleminin kaldırılmasına yönelik isteminin kabul edilmesi gerekirken istemin reddi yönünde tesis edilen işlemde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle iptal eden Adana İkinci Vergi Mahkemesinin 22.1.2004 gün ve E:2003/1259, K:2004/6 sayılı kararının; davacı adına uygulanan haczin kaldırılmasınının 6183 sayılı Yasa hükümlerine göre mümkün olmadığı ileri sürülerek bozulması istemidir”³⁷².

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nda amme borcunun zamanında ödenmesi veya haczin uygulanması ya da haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecek olması durumunda borçlu tarafından yazı ile talep edilmiş ve teminat gösterilmiş olmak kaydıyla alacaklı amme idaresince ya da yetkili kılacağı makamlarca vergi borçlarının tecilinin faiz alınarak gerçekleşeceği öngörülmüş

³⁷² <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

olup, haciz yapılan durumlarda malın değeri tutarınca teminat yerine geçeceği hükme bağlanmıştır.

Olayda, Futbol Federasyonu nezdinde meydana gelen alacağına haciz uygulanmasından sonra tecil talebi kabul edilen davacı kurumun teminat gösterme zorunluluğunun bulunması karşısında, haczedilen alacağı yasa gereği teminat yerine geçecektir. Bu nedenle, tecil süresince söz konusu alacak üzerindeki haczin kaldırılması mümkün olmadığından aksi yönde verilen mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmadığı belirtilmiştir.

b-Danıştay 3. Daire Esas No: 2006/4719 - Karar No: 2007/2948

“Vergi borcundan dolayı haczedilen taşınmazın açık artırma yoluyla satılacağını duyuran 23.3.2006 tarih ve 5112 sayılı yazının tebliği üzerine, taşınmazın haczi caiz olmayan mallardan olması nedeniyle haczin kaldırılması ve satış ilanının iptali istenerek açılan davada; davayı, satış işleminin iptali istenerek açılmış bir dava olarak niteleyip inceleyerek; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 62'nci maddesinde; borunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya nc şahıslar elindeki menkul malları, gayrimenkulleri, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarın tahsil dairesince haczolunacağının kurala bağlandığı, 70'inci maddesinin 11'inci bendinde, borunun haline münasip evinin ancak, evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarının borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabileceğinin öngörüldüğü, beyanı üzerinden tahakkuk eden ve vadesinde ödenmeyen kamu alacağının tahsili amacıyla yapılan mal varlığı araştırmasıyla tespit edilen taşınmazın tapu kaydına haciz konulduğu, 11.10.2005 gün ve 12052 sayılı yazı ile yedi gün içinde borcun ödenmesi, aksi halde haczedilen taşınmazın satışa ıkarılacağının davacıya duyurulduğu, yazı gereği yerine getirilmediğinden davaya konu edilen 23.3.2006 tarih ve 5112 sayılı yazıyla davacıya, Satış Komisyonu Başkanlığının, satılmasına karar verilen taşınmaza ait satış ilanı da iliştirilerek, satış gününden önce ödeme yapıldığı takdirde satıştan vazgeçileceği ve haczin kaldırılacağının duyurulduğu, haczedilen taşınmazın davacının haline münasip bir evden daha fazla değere sahip olduğu yolunda bir tespit yapılmadığı, 40.000 YTL rayiç değer belirlenen taşınmazından başka evi bulunmayan

davacının, 11.504,38 YTL vergi borcu nedeniyle söz konusu taşınmazının satılması halinde durumuna uygun bir ev almasının mümkün olmadığı gerekçesiyle satış işleminin iptaline karar veren Zonguldak Vergi Mahkemesinin 28.9.2006 gün ve E:2006/587, K:2006/1106 sayılı kararının; taşınmazın satış bedelinin kamu alacağı tahsil edildikten sonra kalan kısım ile haline uygun ev alınabileceği ileri sürülerek bozulması istenmiştir”³⁷³.

Beyanı üzerinden tahakkuk eden ve vadesinde ödenmeyen kamu alacağının tahsili amacıyla yapılan mal varlığı araştırmasıyla tespit edilen davacının mülkiyetindeki taşınmazın tapu kaydına haciz konulmuş ve bu durum 13.10.2005 tarihinde tebliğ edilen yazı ile davacıya duyurulmuştur. Taşınmazın açık artırma yoluyla satılacağını duyuran 23.3.2006 tarih ve 5112 sayılı yazının tebliği üzerine, 6183 sayılı kanun maddesinde aykırılıktan dolayı haczin kaldırılmasını ve satış ilanının da iptalini isteyen davacının, taşınmazın haczi caiz olmayan mallardan olduğu iddiasının 30 günlük dava açma zaman aşımı süresini geçirdikten sonra incelenmemesi öngörülmüştür. Nitekim kanunda dava açma süreleri net bir şekilde belirtilmiş olup tarafların bu sürelere uyma yükümlülüğü bulunmaktadır.

c-Danıştay 3. DaireEsas No : 2008/663-Karar No: 2011/742

“Lokanta işletmeciliği faaliyetinden dolayı gelir vergisi mükellefi iken 3.2.1998 itibarıyla inşaat müteahhitliği işine başlayıp, lokanta işletmeciliğini 31.12.1998, inşaat müteahhitliğini 31.12.1999 tarihinde terkederek davacı adına müteahhitlik faaliyetini 1.1.2000-27.3.2000 kıst döneminde de sürdürdüğü halde vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmediği yolunda düzenlenen 15.6.2000 günlü vergi tekniği raporundaki tespitler ve hesaplanan matrah farkı done alınarak takdir komisyonu kararı uyarınca re`sen salınan vergi ziyayı cezalı gelir vergisi ve fon payını; davacının 3.2.1998-31.12.1999 döneminde müteahhitlik yaptığı, bu dönemde satın alınan taşınmaz üzerine inşa edilen binada arsa payı karşılığı kendisine bırakılan biri dükkan, dördü mesken

³⁷³ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

niteliğinde beş bağımsız bölüm üzerinde kat irtifakı kurularak adına tescil edildiği, dört meskenin tesliminin 1999 yılında yapıldığı, vergi incelemesi ile dükkan vasfındaki bağımsız bölümün satışının tapuda tescilinin 2000 yılında yapıldığının saptanması nedeniyle ticari faaliyetin, satışın yapıldığı 27.3.2000 tarihine kadar sürdürüldüğü kabul edilerek kayıt dışı bırakılan hasılat tutarı belirlenmiş ise de; meskenlerin 1999 yılında teslim edildiği, davalı idarece davacının tapuda yapılan tesciller dışında 2000 yılında müteahhitlik yaptığı yolunda bir tespitte bulunulmadığı, öte yandan Danıştay'ın yerleşik içtihatları ile de kabul gördüğü gibi teslimlerin ticari kazanç sağlama gayesiyle yapılmayıp servetin değerlendirilmesi amacına yönelik olduğu, 1999 yılında tapuda devredilen meskenlerin 2000 yılında satıldığı kabul edilemeyeceği gibi, 2000 yılında teslim edilen işyerinin satışından elde edilen kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilebileceği, ancak, kazanç tutarı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 56'ncı maddesinde öngörülen istisna sınırının altında kaldığından davacının vergilendirilmesi gereken bir kazancının söz konusu olmadığı gerekçesiyle kaldıran Trabzon Vergi Mahkemesinin 14.5.2003 gün ve E:2002/479, K:2003/160 sayılı kararını; davacı tarafından 1998 yılının Haziran ayında yapımına başlanan inşaatın % 95 oranındaki kısmının 1999 yılı sonunda tamamlandığı, mesken ve işyeri olarak inşa edilen bağımsız bölümlerin satışının 27.3.2000 tarihine kadar sürdüğü tartışmasız olduğundan, işi terk bildiriminden sonra faaliyetini sürdüren ve vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen davacı adına yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle bozan Trabzon Bölge İdare Mahkemesinin 30.10.2003 gün ve E:2003/140, K:2003/147 sayılı kararının; dava dosyasına göre, davacının arsasında Haziran/1998 tarihinde başladığı inşaatı 31.12.1999 tarihinde tamamlayıp tamamını aynı dönemde sattığı ve beyannamesini verdiği, 31.12.1999 tarihi itibarıyla mükellefiyetini kapattığı, dört daire bir dükkan olarak yaptığı inşaatın, dairelere ilişkin satıştan dolayı tapu tescillerini verdiği, ancak dükkanın tapu tescilinin 27.3.2000 tarihinde verilmesi nedeniyle sınırlı incelemeye tabi tutulduğu, yapılan incelemede inşaatın 2000 yılında bittiği, defter tasdik ettirmediği ve gelir beyan etmediğinden bahisle inceleme elemanınca yapılan hesaplamalar sonucu tespit edilen matrahın takdir komisyonuna gönderilmek suretiyle takdir edilen matrah üzerinden cezalı tarhiyat yapıldığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, gerçek mahiyetin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı,

iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğunun belirtildiği, aynı Kanununun 134 üncü maddesinde, vergi incelemesinden amacın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğunun açıklandığı, 30 uncu maddesinde ise, re`sen vergi tarhının, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlandığı ve re`sen takdir nedenlerinin bentler halinde sayıldığı, davacının işine son verdiği 31.12.1999 tarihinden sonra işe devam ettiğine dair hiç bir tespit bulunmamakta olup, sadece önceden sattığını iddia ettiği bir dükkanın tapu devrinin 27.3.2000 tarihinde yapılmış olmasının inşaat müteahhitliğine devam ettiğinin kabulünü gerektirmediği, zira davacı inşaatı 1999 yılı içinde tamamlayıp sattığını, sadece tapu tescilinin 2000 yılında yapıldığını iddia etmekte olup, bu satışın 2000 yılında yapıldığının tapu kaydından başka alıcı beyanıyla da doğrulanmadığı, aslında davacının öğretmenlik görevine başlamadan önce (2.3.1998-31.12.1999) kısa bir dönem inşaat faaliyetinde bulunduğu ve 31.12.1999 tarihi itibarıyla da öğretmenlik görevine başlaması nedeniyle faaliyetine son verdiğinin anlaşıldığı, dairelerin tapuya tescili 1999 yılında yapılmış olup, sınırlı vergi inceleme raporunda tespit edilen hususlar dikkate alındığında davacının bir dükkan ile dört daire satışı nedeniyle ticari kazanç sağladığından hareket edilmiş ise de, davacı tarafından da belirtildiği üzere ticari kazanç sağlama gayesi ile değil servetin değerlendirilerek korunması amacıyla yönelik bir faaliyet olduğu, başkaca da bir faaliyeti olmadığı gibi faaliyetin ölçütü dikkate alındığında, söz konusu inşaatları bitirebilmek için Trabzon`daki dairesini sattığının da inceleme raporuyla saptandığı, bu durumda davacı işine son verdiği 31.12.1999 tarihinden itibaren faaliyeti olmadığını iddia etmesine karşılık, faaliyet döneminde satışını yaptığı bir dükkanın devir işlemi olan tapuya tescilinin 2000 yılında yapılmış olması davacının işinin devam ettiğini kanıtlamaya yeterli olmadığı halde, bu işlemin faaliyetin devam ettiğini gösterdiğinden bahisle, re`sen takdir yoluyla yapılan cezalı tarhiyatı kaldıran Trabzon Vergi Mahkemesi kararını bozmak suretiyle davanın reddine karar veren Trabzon Bölge İdare

Mahkemesi Kararında yasal isabet görülmediği ileri sürülerek Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına bozulması istenmiştir”³⁷⁴.

Davacının 31.12.1999 tarihi itibarıyla inşaat müteahhitliği faaliyetine son verdiğini vergi idaresine bildirdiği ihtilafsızdır. Hakkında yapılmış başka herhangi bir tespite dayanmaksızın, yapımı 1999 yılında tamamlanan inşaatlardan kendisine bırakılan işyerinin 27.3.2000 tarihinde alıcısı adına tapu tescilinin yapılması nedeniyle ticari faaliyetin 2000 yılında da sürdürüldüğünün kabulü mümkün değildir. Ancak, taşınmazın alıcısına 2.000.000 TL bedelle 27.3.2000 tarihinde teslimi karşılığı elde edilen kazancın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değer artışı kazancının vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre vergilendirileceği tabiidir. Bununla birlikte vergi tekniği raporunda yer alan iktisap ve satış bedelleri göz önünde bulundurulduğunda işyerinin satışından elde edilen kazancın 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanacak 193 sayılı Kanunun geçici 56`ncı maddesinde öngörülen istisna sınırının altında kalması nedeniyle davacının 2000 yılı için değer artışı kazancı yönünden vergilendirilmesine de olanak bulunmadığından, dava konusu tarhiyatı ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirerek verilen temyize konu kararın kanun yararına bozulması gerekmiştir.

d-Danıştay 3. Daire Esas No: 2013/4949- Karar No: 2014/2599

“Davacı tarafından 04.12.2009 tarihinde müzayede yoluyla satışı yapılan taşınmaz yönünden katma değer vergisi beyannamesinin süresinde verilmemesi nedeniyle Aralık 2009 dönemi için, taşınmazın satış bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin %50'si oranında kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Aydın Vergi Mahkemesinin 15.06.2010 gün ve E:2010/600, K:2010/1196 sayılı kararıyla; 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 705'inci maddesinde, taşınmaz mülkiyetinin tescille kazanılacağına kurala bağlandığı, 818 sayılı Borçlar Kanununun 231'inci maddesinde ise, müzayede ile menkul bir mal alan kimsenin onun mülkiyetini ihale anında iktisap edeceği ve müzayededen alınan gayrimenkulün mülkiyetinin ancak tapu siciline kaydedilmekle müşteriye intikal edeceğinin hüküm altına alındığı, uyumsuzluk

³⁷⁴ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

konusu olayda satılan taşınmazın tapu siciline tescil edilmesiyle birlikte katma değer vergisini doğuran olayın gerçekleştiği, katma değer vergisi beyannamesinin verildiği 18.12.2009 tarihi itibarıyla tapuda tescil işlemi gerçekleşmediğinden katma değer vergisinin henüz doğmadığının anlaşıldığı gerekçesiyle vergi ziyai cezası kaldırılmıştır. Davalı idare tarafından, 48 ve 91 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca icra dairelerince müzayede mahallinde yapılan satışlar nedeniyle hesaplanan katma değer vergisinin en geç bedelin tahsil edildiği günü izleyen günün mesai saati bitimine kadar vergi dairesine beyan edilip aynı süre içinde ödenmesi gerektiği ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir”³⁷⁵.

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği gereğince icra dairelerince müzayede mahallinde yapılan satışlar nedeniyle hesaplanan katma değer vergisinin, ilgili mevzuat uyarınca en geç bedelin tahsil edildiği günü izleyen günün mesai saati bitimine kadar vergi dairesine beyan edilip aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda; 14.12.2009 tarihinde bedeli tahsil edilen taşınmazla ilgili Aralık 2009 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin bedelin tahsil edildiği günü izleyen 15.12.2009 tarihinde verilip, verginin aynı gün içinde ödenmesi gerekirken, 18.12.2009 tarihinde katma değer vergisi beyannamesinin verilmesi nedeniyle vergilendirme ile ilgili ödevini kanuni süresinde yerine getirmeyerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 341 ve 344’üncü maddeleri uyarınca vergi ziyasına sebebiyet veren davacı adına kesilen vergi ziyai cezasında hukuka aykırılık bulunmadığından Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.

e-Danıştay 4.Daire EsasNo:2012/8129-Karar No : 2016/575

“Davacı şirket adına, özel esaslara tabi mükellefler listesinde adı olan iki firmadan mal ve hizmet alımında bulunduğu bahisle sevk edildiği takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrahlar üzerinden 2006 dönemine ilişkin olarak yapılan vergi ziyai cezalı Kurumlar Vergisi ve Kurumlar Geçici Vergisi tarhiyatlarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 1.Vergi Mahkemesinin 31/05/2012 günlü ve E:2011/2175, K:2012/1233 sayılı kararıyla;

³⁷⁵ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

takdir komisyonunca davacı şirketin işgal konusu itibariyle emtia alımının gerçekliği, ölçüsü, elde edilen hasılat ve yapılan giderler karşılaştırılmak suretiyle fatura içeriği emtianın alınıp alınmadığı ve işin yürütülmesi için gerçekten ihtiyaç duyulup duyulmadığı yönünde bir inceleme yapılmak suretiyle gerçek durum ortaya konulmadan, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu ileri sürülen fatura miktarlarının tamamen maliyet olarak değerlendirilmesinde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. Kararın, hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir”³⁷⁶.

Dava dairesince incelemeye tabi tutulmayan tespitın mükelleften talep edilemeyeceği, dolayısıyla talep edilmesi durumunda hukuki yönden aykırılık teşkil edileceği vurgulanmıştır. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellef kullandığı belge üzerine inceleme olmaksızın tespite tabi tutulamayacağı öngörülmüş ve bu şekilde karar kılınmıştır. Söz konusu karar, ticari hayatta karşılaşılabilecek sahte belgeler hususunda yanlışlıkla kullanan iyi niyetli mükellefi korumaktadır. Dolayısı ile mükelleflerin de kanuna inancı ve idareye güvenini kuvvetlendirmektedir.

2- Dava Kararlarının Değerlendirilmesi

Verginin ödenmemesi kavramı mükellefin borcunu ödememesi ya da borç ödemediği temerrüde düşmesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi borcunu ödemediği gerekçesiyle vergi dairesiyle uzlaşan mükellefin, bu uzlaşma kanallarına ve durumlarına uyma zorunluluğunu yerine getirmeyerek sözleşme hükümlerine aykırı hareket etmesi, dolayısıyla alacaklı vergi dairesinin yaptırım gücünü kullanarak teminat ya da haciz yollarına gitmesi ve hatta mükellefe ait malların haczedilmesi sonucunu doğurmuştur. Dolayısıyla alacaklı vergi dairesinin kanunda belirtilen kurallar sebebiyle yaptırım gücü kullandığı davalar mükellefiyet hak ve özelliklerini bilmeyip takip de edemeyen ya da etmeyen mükellef aleyhine sonuçlanmıştır.

³⁷⁶ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

D-Matrahın Düşük Beyanı Uyuşmazlığı Yönünden Vergi Davaları

Mükelleflerin vergi matrahını bilerek ya da bilmeyerek eksik beyan etmesi sonucu oluşan vergi kaybının neticesinde gerçekleşen davalar bu bölümde incelenecektir.

1-İncelenen Vergi Davaları

Son 20 yılın örnek davalarından matrahın düşük beyanı açısından incelenenler bu başlık altında yer alacaktır

a- Danıştay 3. Daire Esas No: 2003/2031 -Karar No: 2001/1841

“2001 yılı işlemleri incelenen davacının örtülü sermaye üzerinden ödenen faizleri gider kaydettiği, ilgili yılda yatırım indirimi hakkı bulunduğu kurumlar vergisi tarhını gerektiren bir fark doğmadığı ancak yararlanılan yatırım indirimi tutarı üzerinden tevkifat yapılması gerektiği görüşüyle adına Nisan/2002 dönemi için re'sen salınan vergi ziyaı cezalı gelir (stopaj) vergisi ve fon payını; ambalaj maddeleri üretimi işi yapan şirketin 1998-2001 yıllarında aynı zamanda ortağı olan ... Demir ve Sac Sanayi Anonim Şirketi'nden yaptığı ve sonradan sermayeye dönüştürülen istikrazlar nedeniyle ödenen faiz giderlerinin tarhiyata konu edildiğinin anlaşıldığı, olayda, örtülü sermayenin varlığı için aranan şartlar gerçekleşmiş ise de finans kaynaklarının şirket amaçları doğrultusunda işbirliği içinde kullanılması ve bu kaynakların maliyetine de birlikte katlanılmasının ticari hayatın normal icaplarına uygun olduğu, davacı tarafından gider kaydedilen faizlerin, aynı oranda kurumlar vergisine tabi olan ... Demir ve Sac Sanayi Anonim Şirketince gelir kaydedilmiş olması nedeniyle hazinenin bir kaybı bulunmadığı gerekçesiyle kaldırılan Vergi Mahkemesi Kararı'nın; örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizi gider kaydettiği vergi inceleme raporlarıyla açıkça ortaya konan davacı adına yapılan tarhiyatın Yasa'ya uygun olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir”³⁷⁷.

³⁷⁷ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

Örtülü sermaye üzerinden hesapladığı faizi gider kaydederek dönem kazancını gizlediği yolunda düzenlenen rapora göre davacı adına yapılan tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde; “*kurumların aralarında vasıtalı vasıtasız bir şirket ilişkisi veya sıkı ve devamlı bir iktisadi bağ bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları borçlanmaların teşebbüste devamlı olarak kullanılması ve borçlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispetin, emsal kurumlarinkine nazaran bariz bir farklılık göstermesi halinde bu borçlar örtülü sermaye sayılmış, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceği..*” kurala bağlanmıştır.

Örtülü sermaye olduğu anlaşılan istikrazlar üzerinden ödenen faizlerin gider kaydedilmesi mümkün bulunmadığından vergi mahkemesince matrahın miktarının hukuka uygun olup olmadığı incelenerek sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, yazılı gerekçeyle tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda yasaya uygunluk görülmemiştir.

b- Danıştay 3. Daire Esas No: 2013/4907- Karar No: 2014/867

“*Davacı adına 2008 yılına ilişkin defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmediğinden bahisle katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle 2008 yılının tüm dönemleri için re'sen salınan üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı dava açılmıştır. Konya Vergi Mahkemesi 04.10.2012 gün ve E:2011/90, K:2012/1498 sayılı kararıyla; herhangi bir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyen ve indirim hakkını kanıtlayamayan davacı adına katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan tarhiyatta ve bu nedenle kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Davacı tarafından, defter ve belgelerinin muhasebecisinde olduğu ve kısa zamanda getireceğini inceleme elemanına bildirdiği halde bunun kabul edilmediği ve hakkında daha önce 2008 yılı için*

katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir”³⁷⁸.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29’uncu maddesinde, mükelleflerin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri kuralına yer verilmiş, aynı Kanunun 34’üncü maddesinde de bu belgelerin, tutulması mecburi olan defterlere kaydedilmesi şartı aranmıştır.

Olayda, davacının 2008 yılına ilişkin defter ve belgelerinin ibrazı yazısının 18.10.2010 gününde davacıya tebliğ edildiği halde ibraz edilmediğinden bahisle katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle dava konusu tarhiyatın yapıldığı, Mahkemelerince verilen ara kararı üzerine sunulan defter ve belgelerin incelenmek üzere davalı idareye gönderildiği, davalı idarece yapılan inceleme sonucunda davacının ilgili yılda hakkında sahte fatura düzenlemekten dolayı vergi tekniği raporları bulunan dört mükelleften aldığı faturaların sahte olması nedeniyle söz konusu faturalarda yer alan katma değer vergisi indirimleri reddedilerek düzenlenen beyan tablosunun mahkemeye verildiği anlaşılmıştır.

Yapılan inceleme sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgeler dava aşamasında mahkemeye sunulmuştur. Kendisine düşen ispat külfetinin gereği olarak davacı tarafından ibraz edilen ve vergi idaresince evvelce incelenmemiş olan bu belgelerin gerçek bir hukuki muameleyi yansıtıp yansıtmadığı ve bu nedenle indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin gerçekten yüklenilmiş olup olmadığı hakkında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 135’inci maddesi uyarınca karşıt inceleme yetkisine de sahip olan vergi idaresinin düzenlediği belge uyarınca davacının faturalarını kullandığı mükellefler hakkında yapılan tespitler incelenerek karar verilmesi gerekirken defter ve belgelerin herhangi bir

³⁷⁸ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

mücbir sebep olmaksızın inceleme elemanına ibraz edilmediği gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen kararın bozulması gerekmiştir.

c- Danıştay 3. Daire EsasNo:2016/10941-KararNo:2017/179

“Seyahat acenteliği işi ile iştigal eden davacının, 2011 yılı hesaplarının incelenmesi sonucu bir kısım emtia alımlarını sahte faturalarla kayıtlarına intikal ettirdiği ayrıca bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle adına düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden 2011 yılı Nisan ve Mayıs dönemleri için salınan bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisine karşı dava açılmıştır. Antalya 2. Vergi Mahkemesinin 28.3.2016 gün ve E:2016/346, K:2016/423 sayılı kararıyla; Mahkemelerinin 9.12.2015 gün ve E:2015/1363, K:2015/1892 sayılı dilekçe ret kararı davacıya 23.12.2015 tarihinde tebliğ edildiği halde, otuz günlük yasal süre geçirilerek 16.3.2016 tarihinde kayıtlara giren dilekçeyle yenilenen davanın, esasının incelenmesine yasal olanak bulunmadığı gerekçesiyle, dava 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15/1-b maddesi uyarınca süre aşımı nedeniyle reddedilmiştir. Davacı tarafından, 7201 sayılı Tebligat Kanununun 10'uncu maddesinde tebliğ yapılacak şahsa bilinen en son adresinde tebligatın yapılacağı, yine aynı kanunun 13'üncü maddesinde tüzel kişilere yapılacak tebliğin madde metninde öngörülen şartları taşıması gerektiğinden bahisle dilekçe ret kararının 1.3.2016 tarihinde öğrenildiği, bu tarih dikkate alındığında 16.3.2016 tarihinde açılan davanın süresinde olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir”³⁷⁹.

Dosyanın incelenmesinden, davacının 2.12.2015 tarihinde kayıt gören dilekçesinin sonuç ve istem kısmında; vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarının iptali ile mahkemece verilen kararın kısmen kabul kısmen reddolunması halinde reddolunan kısım için uzlaşma hakkı verilmesini talep ettiği ve bu uzlaşmanın reddedildiği görülmektedir. Vergi Mahkemesince, 2577 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde belirtilenler dışındaki bir sebeple verilen ve bu nedenle yargılama hukukuna uygun düşmeyen dilekçe ret kararı üzerine, yasal süre geçirilerek yenilenen dilekçeye konu yapılan bir kat vergi ziyai cezalı tarhiyata karşı açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

³⁷⁹ <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

Dolayısıyla dava dilekçesi yasal süre içerisinde verilmiştir kararı alınmış süre aşımı kararı bozulmuştur.

2- Dava Kararlarının Değerlendirilmesi

Verginin hesaplaması olarak bilinen tarh aşamasının vergilendirmede dikkate aldığı matrah, verginin tam, doğru ve etkin bir biçimde alınması için çok önemlidir. Matrah ne kadar düşük olursa mükellef de bir o kadar düşük (az) vergi ödeyecektir. Bu nedenle vergiyi daha düşük ödemek isteyen mükellefler ile vergi idaresi arasında sık sık uyuşmazlık çıkar. Mükellefler vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yollarından birini seçerek matrahını düşük gösterme eğiliminde bulunur. Ele aldığımız davalarda vergiden kaçınmayı seçen mükellefin kanun boşluklarından yararlandığı, bununla birlikte idarenin takipsizlik ve iş yoğunluğunu fırsata çevirerek süre aşımını kullandığı ve davaların bu kısmının mükellef lehine neticelendiği gözlemlenmiştir. Bununla birlikte örtülü kazanç dağıtımı, belgede sahtecilik ya da yanıltıcı belge hazırlamak kullanmak gibi davranışlarından dolayı mükellef aleyhine sonuç doğurmuştur.

SONUÇ

Vergisel uyumsuzluklar genelde tarafların öz çıkarlarını korumak istemesinden kaynaklanmakla beraber mükellefin kanunlara yeterince nüfuz edememesinden de oluşmaktadır. Son derece karmaşık ve dağınık şekilde olan vergi mevzuatının tam olarak anlaşılabilir olması da gerçekten zordur. Mükelleflerden karmaşık olan bu mevzuatı anlamasını beklemek ile zaman zaman idarenin de mevzuatı tam anlayamaması göz önünde bulundurulduğunda, aynı durumlarda farklı uygulamalara yer verdiğini görmekteyiz. Bu sebeplerle, sıklıkla mükellef ile idare karşı karşıya gelmektedir.

Genel olarak ilk derece mahkemeleri olan vergi mahkemeleri ve sonrasında, eğer kanun yolları açık ise, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay süzgecinden kararların geçmesi uzun süreli, zahmetli, maliyetli, bazen can sıkıcı ve belli bir süre belirsizliğini koruması ile de hem davacı hem de davalı açısından sorun teşkil etmektedir.

Temel kamusal hizmetlerin finansmanı niteliğinde olan vergi ve buna bağlı alacakların tahsilinin sürüncemede kalması idarenin bütçe dengesini sarsacağı gibi mükellefin de kendini yargısal bir baskı altında hissetmesine neden olur. Bu nedenle yargı sürecinin mümkün olduğunca hızlı sonuçlanması önem arz etmektedir. Elbette ki bu hızlilik, yanında da hukuka aykırı kararlar getirmemelidir.

Son yirmi yıldaki davalar arasından seçilen örnek davaları incelediğimizde genel olarak kanunların anlaşılabilirliğinin yetersizliği, uygulama mercii'lerinin ve mükelleflerin yetersiz ve eksik bilgiye sahip olmasından kaynaklı olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra kanun uygulayıcılarının da eksikliklerin yorumlanmasında güçlük çekmesi ile birlikte davalar uzamakta bu da lehine olan durumda fon kaybı, aleyhine olan durumlarda da zaman kaybına sebep olabilmektedir.

İncelenen davalarda görülüyor ki devletin en önemli gelir kaynağının vergi olmasından dolayı titizlikle davranmaya çalışması karşısında mükelleflerde vatandaş olarak 'vergi bilinci' sağlanamamasından ötürü tam vergi ödemek yerine hukuki boşluklardan yararlanıp kaçınma seçeneğine yönelmesidir. Kaçınmayı seçen mükellef hukuka aykırı hareket etmediği için herhangi bir yaptırımla karşı karşıya gelmeden

olması gereken matrahta zedeleme yaparak bu önemli fon kaynağı toplamında ciddi aşınmalara yol açar.

Davalarımızda gördüğümüz üzere, incelemelerde mükellef aleyhine oluşmuş çoğu dava Danıştay'da lehe çevrilmiştir. Bunun yanı sıra, vergi kaçakçılığı dışında iyi niyetli mükelleflerin yolu açılmış ve davalar ortak noktada buluşmuştur. Böylelikle verginin hukukiliği ilkesi gereği hukuki güvenliği korunmuştur.

Davalarda net bir madde olmadığında bu hukuki boşluğu aydınlatmak için hakim kanunu yorumlamak, onun mânasını tâyin ve tespit etmektir, nitekim yargı mercinin de kendi içerisinde madde yorumlamada ayrıştığını görmek mümkündür.

Örnek davaları incelendiğinde; kaçakçılık, belge ibrazının mümkün hale getirilememesi korunamaması ya da sahte belge veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge kullanmak gibi doğrudan vergi erozyonuna sebep olan vakaların temyiz talebi kesin ret görmekte , lakin iyi niyet tayin eden mükelleflere ek fırsatlar vererek vergi alacağını tahsil etmek istemektedir. Son yıllara kadar davaların çoğunluklu bir kısmı mükellef lehine sonuçlanırken son yıllardan itibaren tam tersi durum seyretmektedir.

İdari dava açma süresinin belirlenmesi ve hesabı, İdari Yargı'nın en çok rastlanan sorunsallarından biridir. Ayrıca mükelleflerin vergi bilinci tam sağlanamadığından vergi kaçınmaya başvurdukları ve bunun da vergi tabanında erozyona sebep olduğu görülmektedir. Buna keza araştırma sonuçlarına bakıldığında Türkiye'de mevcut vergi sisteminde, vergi ihtilafına neden olan etmenler tebliğden ve tahakkuktan kaynaklanan sebepler olarak görülmektedir. Diğer yandan çözüm için yargı aşaması seçildiğinde, Türk Hukuk Sistemi'ndeki sorunların burada da görüldüğü, bürokrasinin çözüm sürecini önemli derecede geciktirdiği görülmektedir.

Yukarıda bahsedilen ve vergi matrahında eksik ya da yanıltıcı beyana dayanan vergi erozyonunu önlemenin esas yolu bilinçli bir vatandaş yetiştirip vergi ahlak ve bilincini aşılmasıdır. Vergi sistemine ait kanun düzenlemelerinde değişiklikler yapıp yoruma kapatılan maddelerin olması da hem mükellefin uyacağı kuralları tam bilmesi açısından önemli hem de çelişkili sonuç doğuran sisteme mükelleflerin güveninin sağlanması açısından oldukça önemlidir.

Kanunların yoruma kapatılması sorunları vergi mahkemesinde kapatacağı gibi, Danıştay'a da çok fazla dosya yükü düşmeyecektir. Bu da gösteriyor ki yapılan

araştırma ve incelemeye göre son on yılda Danıştay'a gelen dosya sayısı %41.7 artmıştır.

Verginin hesaplanması sırasında yaşanan hatalar ciddi matrah farkları oluşturmakta bu da idare açısından ciddi mali kayıplara sebep olmaktadır. O nedenle verginin hesaplanması ve yaptırımında karşılaşılan hatalar hem iş yükü bakımından yargı kollarını meşgul etmekte, hem tahsil açısından idareyi mağdur etme hem de mükelleflerin idareye olan güvenini zedelemektedir. Güveni zedelenen ya da vergiyi çok daha az veya hiç ödemek istemeyen mükellef kanuni boşluktan yararlanarak vergiden kaçınma ya da hukuksuz olarak vergi kaçırma yoluna gitmektedir. Bu yollarda seçilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespitinin zorluğu ya da idarenin takipsizliği, mükellefin muhteviyatı itibariyle sahte veyahut yanıltıcı belge kullanıyor, düzenliyor olması vergisel anlamda önemli derecede kayba neden olmaktadır.

Davalarda gördüğümüz diğer bir uyuşmazlık kavramı mükellefin borcunu ödememesi ya da borç ödemede temerrüde düşmesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi borcunu zamanında ve tam olarak ödeyemeyen mükellefin vergi dairesiyle uzlaşarak ödeme planı oluşturmasının ardından , bu planın ve sözleşmenin gereklerine uyma zorunluluğunu yerine getirmeyerek sözleşme hükümlerine aykırı hareket etmesi, dolayısıyla alacaklı vergi dairesinin de bu sebeple yaptırım gücünü kullanarak teminat ya da haciz yollarına gitmesi ve hatta mükellefe ait malların haczedilmesi sonucunu doğurmuştur.

Verginin hatalı hesaplanması ve bunun sonucunda hatalı müeyyide ile karşılaşan ya da hatalı müeyyideyle karşılaştığını düşünen mükelleflerle vergi idaresi arasında çıkan bu uyuşmazlıklar, idarenin muafiyet ve istisna kurallarını yeterince uygulayamaması, kazancın vergi diliminin hesaplamasında hataya düşülmesi, örnek davada gördüğümüz, yurt dışı muafiyet ve istisnalarının serbest bölge için de geçerli olduğu konusundaki hukuki bilgi noksanlığından hatalı vergi tarh ettiği, yine diğer bir davada gördüğümüz gibi haciz bildirisinin süresinde tebliğ edilmediği için uygulayamadığı ve bunun da vergi kaybı yarattığı, konuda, miktarda, şahısta yapılan hataların zaman ve etkinlik kaybı yarattığı gözlemlenmiştir. Bu gibi dava sonuçları mükellef lehine fakat, mükelleflerin de belge ibrazında sahteciliğe düşmesi ve belge ibraz etme ve defter tutma sorumluluğunu mücbir haller dışında yerine getirememesi

veya kasıtlı yerine getirmemesi ya da geç yerine getirmesi sebebiyle dava sonucu vergi dairesi lehine olmuştur.

Vergilendirme işleminde kanunilik ilkesi gereği vergi dairesinin uymak zorunda olduğu belirli bir takım kuralları vardır. Bu kurallar Vergi Usul Kanunu'nda açık bir şekilde belirtilmiş olmasına rağmen birçok kez vergi dairesi yanılığa düşmektedir.

Ele aldığımız davalarda dava açma süresinin tam hesaplanamaması ve iş kontrolsüzlüğü ile evrak düzeni etkin olmayan vergi dairesi çalışanlarının hataları, kanun maddelerinin yetersiz yorumlanması ya da tam anlaşılabilmesi böylelikle yüzeysel ve genel kabul gören vergilendirme hatalarının yapılması, muhteviyatı itibariyle sahte belge kullanılarak belge saklanması ya da yanıltıcı işlem yapılmasının iş takipsizliği nedeniyle ispatlanamaması, tebligatın doğru zamanda doğru kişiye ulaştırmadaki yetersiz tutumu ya da hiç tebliğ edilmemesi, görev alanında olmayan davalarda karar verme yanılığına düşmesi gibi dava konusu işlemler meydana gelmiştir

Bu gibi sorunlara değindiğimizde vergisel uyuşmazlıkların yargıya gelmeden idari aşamada çözümlenmesinin, uyuşmazlığın her iki tarafına da zaman, emek ve maliyet kaybını önlediği görülmekle birlikte, Türkiye uygulamasında barışçıl çözüm yolu olarak adlandırılan idari çözüm yollarının gerektiği kadar etkin olarak kullanılmadığı ve uyuşmazlıkların bu sebeple yargısal aşamaya taşındığı, diğer yandan bu uyuşmazlıkların yargısal aşamada çözümünde de sıkıntılar mevcuttur.

Vergi yargısı, vergi uyuşmazlıkları taraflarının arasında çıkan anlaşmazlıkların görüleceği yerdir. Vergi yargısının işleyebilmesi ve işlerliğini koruyabilmesi, mevcut ihtiyaçlara cevap verebilmesi ve tarafların adalete, hukuka ve devlete olan inançlarının zedelenmemesi için özenli ve dikkatli bir şekilde hareket etmesi gerektiği açıktır.

Vergi uyuşmazlıklarının neticelendirilmesinde başta barışçıl (idari) aşama olan uzlaşma müessesinin geliştirilmesi ve düzenlenmesi gerekliliği ile vergi yargısını çıkmaza sürükleyen yargı aşamasındaki eksiklikler de doldurulmalı ve düzenlemeler getirilmelidir.

Bu aşamada Danıştay'ın etkinliği konusunda atılacak bir adım büyük önem arz etmektedir. Buradaki en önemli sorunlardan biri davanın taraflarından biri olan vergi

daireleri ya da mükelleflerin haklılıklarına inanmasalar bile çeşitli sebeplerden dolayı dava yoluna gitmesidir. Bu da Danıştay'ın etkinliğini önemli derecede azaltmaktadır. Söz konusu Dava taraflarının sadece haklılıklarına emin olduklarında Danıştay'a müracaat etmelerini sağlayacak düzenleme ve önlemler alınması dava sağlığı açısından muhakkak önemlidir.

Danıştay dairelerinin artırılması da etkinliği arttırabilecektir. İçtihadın birleştirilmesine sık sık başvurulmaması vergi dava daireleri arasında farklılık çıkartmakta ve Danıştay'ın yükünü de oldukça arttırmaktadır.

Sürekli yapılan vergi reformları her iki tarafın da karmaşık olan vergi mevzuatına hâkimiyetini azaltmaktadır. Bu durumun giderilmesi için reformların azaltılması ve mevzuatın anlaşılabilirliğinin artırılması gerekmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ve teşkilatının hukuk birikiminin artırılması, uyuşmazlıkların sayısını azaltacaktır. Mesleki bilgi eksikliği olan müfettişler olmak üzere, birimlerin sayısındaki hızlı artışlar, nitelik kaybına sebep olmaktadır. Bu durumda eğitimin artması da bir diğer çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Uzlaşmanın daha geniş kapsamlı ve nitelikli duruma getirilmesi uzlaşma müessesesinin yargılamadan önce süzgeç görevi görmesini sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Acinöroğlu, S.(2009) Vergi Davasının Hukuki Niteliği , *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2009, Cilt: 23, Sayı: 3.

Akkaya,T.(2009) *Medeni Usul Hukukunda İstinaf*, Ankara :Yetkin Yayınları,.

Akmaz,K, Akyol Ö, (2007) Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yolla Çözümü ve Yargılama Süreci, *Mali Çözüm*, Sayı 80, s.197.

Aksoy Ş,(1999) *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, İstanbul :Filiz Kitabevi

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

Aktürk İ, (1988) Vergi Kaybı Sorunu ve Alınabilecek Önlemler, *D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 3, S.2,

Aliefendioğlu, Y, (1975), Danıştay Kararlarına Uyulması, *Danıştay Dergisi*, say: 15.

Altundemir M.E.(1998) , *Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (21 Temmuz 1953). Resmi Gazete, 6183/8469

Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun (30 Mart 2011). Resmi Gazete (Sayı:27894).

Apalak, Ş, (1998), İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 31.

Arıkan Z, (2004), Vergi Borçlarında Tecil , *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansı Dergisi*, Sayı: 46

Armağan R, (2007) Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme, *Maliye Dergisi*, Sayı 153.

Aslan, M.(2001) *Türk Vergi Sistemi*, Ankara : Nobel Yayın Dağıtım

Arslan,M (2006) *Vergi Hukuku*, Ankara:Yaklaşım Yayıncılık.

Arslan,M. (2006) ,*Vergi Hukuku*, Ankara:Yaklaşım Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 6. Baskı

Arslan, Murat, Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 53

Aslan, Z., (2001), *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması*, İstanbul: Alfa Yayınları

Atar Y, (1994) *Vergi Hukuku*, Konya: Mimoza Yayınları, 2.Baskı

Atay, G. (2002) *Türk Vergi Yargı Sisteminde Kanun Yolları ve Değerlendirilmesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir : Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Baki,M.H.,(2008) *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi : Örnek Olay Çalışması*, Adana :Çukurova Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi

Belgesay,M.R., (1939) *Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Şerhi, İkinci Tabı, Cilt: II, Güven Basımevi, İstanbul* <http://www.yargitaydergisi.gov.tr> (13.02.2016)

Bereket,Z.(1998), İdari Yargılama Usulu Hukuku Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu, *Danıştay Dergisi*, S.94.

Bilici,M. (2010) *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği*, Isparta :Süleyman Demirel Üniversitesi ,Yüksek Lisans Tezi.

Bilici, N. (2012) *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Bilici, N. (2012), *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 29. Baskı.

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (6 Ocak 1982). Resmi Gazete, 2576/17580.

Buyuran, Y. (2008) *Vergi Yargılamasında Kanun Yolları*, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Canbay, T., Akyol, Ö., (2014), Uluslararası Alanda Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı, *Prof. Dr. Naci Birol MUTER'e ARMAĞAN*, (ss:69-84), Manisa, Celal Bayar Üniversitesi Rektörlük Basımevi

Canbay, T., Çetin, G., (2007), Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Manisa, Cilt:1 Sayı:5.

Candan, T. (2011) *Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü* www.adanasmmmo.org/sempozyum/turgut_candan.doc (20.01.2014)

Candan, T., (2006) *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara

Candan, T. (1994), İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Son Değişiklikler Çerçevesinde Yürütmenin Durdurulması, *Yaklaşım Dergisi*, Cilt. 2, Sayı. 22

Candan, T., (2005), *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Ceyhan, M. , *Verginin Yasallığı İlkesi* , http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_verginin_yasal.htm (09.02.2014).

Coşkun, S., Kayağdı, M., (2001), *İdari Yargılama usulü*, Ankara :Seçkin Yayıncılık

Coşkun, S., (2001), *İdari Yargılama Usulü*, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Çağa, T., (1979), Yürütmenin Durdurulmasına Dair, *Danıştay Dergisi*,

Çağlayan, R., (2000), *İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması*, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Çağlayan, R., (2016) *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Çatal, A., (2002) *Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları*, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi

Çınar,İ. (2015) Bireysel Başvurunun İncelenmesi Sonucu Verilen Karar Türleri İle 2012 Yılında İdari Yargı Alanında Yapılan Bireysel Başvurularda Verilen Kararların Değerlendirilmesi, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S:5,

Çil,İ., (1996) *Vergi Yargısının Örgütsel Yapısı*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul:İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Danıştay Kanunu (6 Ocak 1982). Resmi Gazete, 2575/17580

Demir,O., (2007),Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme, *Atatürk Üniversitesi*

Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XI, Sayı: 1-2

Demirel, Ö., *İş Hukukunda İspat ve Araçları*,

<http://www.hukuksokagi.com/kaynak/is-hukukunda-ispata-ve-araclari/> (16.03.2012)

Dere, A., (2007), Davadan Feragat, Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

Dikici, F.,(2005) *İdare Hukuku- İdari Yargılama Usul Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ankara: Agon Yayıncılık

Doğrusöz,M.E., Doğrusöz,A.B., Seviğ, V., Tunçel,F., (2012) *Vergi İcra Hukuku*, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.

Doğruyol, C.,(2006) *Vergi Hukuku*, Ankara

Doğu,A.S., (1981) Son Vergi Düzenlemelerinin Gerekçeleri ve Bu Düzenlemelerden Beklenenler, *Vergi Reformları*, İstanbul: İ.İ.T.İ.A. Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No:3.

Döner, A., Çelik, Y.,(2016), Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuruyu İnceleme Aşamaları, Ortaya Çıkan Sorunlar ve Sonuçları, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:9, Sayı:1,.

Dönmez, R., (1987), Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1

Edizdoğan, N., Taş, M., (1993), *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa

Erem,F. ,(1978) , *Ceza Usul Hukuku*, Ankara:Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Yayın No: 427, 5.Baskı

Erginay, A., (1998), *Vergi Hukuku*, Ankara, Savaş Yayınevi

Ermumcu,O., (2006) Türk İdari Yargı Sistemi, *Antalya-Türk Hukuk Enstitüsü Dergisi*, S.113,

Esen,A.,(1983) İdari Yargı Sisteminde Sair Kanun Yolları ve Kanun Yararına Bozma Usulü, *Vergi Dünyası*, Sayı:19

Gelir İdaresi Başkanlığı (2007) , Gelir İdaresi Başkanlığı, Ödeme Emrine Karşı Yapılacak İşlemler,

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/odemeemrinekarsi2007.pdf>

(Erişim:29.03.2013)

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:92, Mayıs, 2009

Gınalı,A., (2011) Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları ve Sorumlulukları, *Mali Çözüm*, S. 105

Göktepeoğlu, E., (2010) *İdari Davada Davadan Feragat ve Davayı Kabul*, Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

Gözler,K., (2007), *İdare Hukukuna Giriş*, Bursa, Etkin Kitabevi Yayınları

Gözler K.,(2003), *İdare Hukukuna Giriş*, Bursa

Gözler, K.,(2008) *İdare Hukuku Dersleri*,Güncelleştirilmiş 7.Baskı, Bursa:Ekin Kitabevi Yayınları.

Gözübüyük, Ş., Dinçer,G., (1996), *İdari Yargılama Usulü*, Ankara: Turhan Kitabevi

Gözübüyük,Ş., Tan T.,(2008), *İdare Hukuku Cilt 2 İdari Yargılama Hukuku*, Güncelleştirilmiş 3. Baskı,,Ankara; Turhan Kitabevi Yayınları,

Gözübüyük,Ş.,(1991), *Yönetmelik Yargı*, 8. Bası, Ankara: S Yayınları.

Gözübüyük, Ş., (1998), *Yönetmelik Yargı*, Ankara: Turhan Kitapevi

Gözübüyük,Ş., (2004) , *Yönetmelik Yargı*, Güncelleştirilmiş 20.Bası,Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları

Gül, Z.,M., (1988), Türk Vergi Yargı Sistemi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:117, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını

Gümüşkaya G., Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma, www.arastirmax.com/system/files/.../arastirmax_7483_pp_15-47.pdf (15:03:2015)

Günday, M., (2001), Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar, *İdari Yargı Sempozyumu*, <http://www.danistay.gov.tr>, (16.04.2013).

Hamdemir, B., (2013), *Türk Anayasa Hukukunda Bireysel Başvuru*, Konya-Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Hondu, S.,(1995), İdari Yargılama Usulünde ‘‘Duruşma’’ Yapılması ve Uygulamadaki Durum, *Danıştay Dergisi*, Sayı 89

İçingir, A., İ., Ö., (2012), *Vergi Hukukunda Yorum*, Ankara : Adalet Yayınevi
İdari Yargılama Usulü Kanunu (16 Ocak 1982). Resmi Gazete,2577/17580

İnal, A., M., (1996), *Vergi Hukuku I*, Manisa,

İnel, N., (1979), Türk Vergi Yargı Sistemi, *Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını* 1979-208, Ankara: Kısmet Matbaası.

İşbilir, Ş. (2008) *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları*, Edirne: Trakya Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.

Kabasakal, Y., (2007), *İdari Yargılama Usulü Hukukunda Kanıtlama Yöntemleri ve Araçları*, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

Kalenderoğlu, M., (2006) *Vergi Hukuku- Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Agon Bilgi Akademisi, Beşinci Baskı

Kanmaz, A., (2010), *Vergi Yargılamasında Yargı Kararlarına Karşı Başvurulan Kanun Yolları*, Sakarya: Sakarya Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.

Karakoç, Y., (1995) *Vergi Yargılaması Hukuku*, İstanbul, Alfa Basın Yayın Dağıtım

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

Karakoç, Y., (1995) *Vergi Yargılaması Hukuku (A)*, 1. Baskı, İstanbul :Alfa Basım Yayım Dağıtım

Karakoç, Y., (2007), *Genel Vergi Hukuku (B)*, Gözden Geçirilmiş ve Geniştirilmiş 4. Bası, Ankara :Yetkin Yayınları

Karakoç, Y., (2015), *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Karakoç, Y., (2019), *Vergi Yargılama Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Yayınları, Eskişehir-2019, s.204

Karavelioğlu, C., (2006), *İdari Yargılama Usulü*, Ankara: Karavelioğlu Hukuk Yayınevi

Kayar, N., (2015), *İdari Yargı Kuruluş ve İşleyiş*, Bursa: Ekin Yayıncılık

Kazak, E., (1997), *Türkiye’de Vergi Yargısının Etkinliği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Keskin, Ö.,(2002) *Vergi Uyuşmazlıklarının Vergi Mahkemelerinde Dava Yoluyla Çözülmesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya :Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,

Kırbaş,S.,(2006), *Vergi Hukuku* , Geniştirilmiş 17. Baskı, Ankara: Siyasal Kitapevi

Kırbaş,S.,(2002) *Vergi Hukuku*, Ankara :Siyasal Kitapevi.

Kırbaş, S., (2006) *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Ankara :Gazi Üniversitesi Yayın No: 131, İ.İ.B.F. Yayın No: 49

Kırbaş, S., (2001), *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Ankara :Siyasal Kitapevi, 13. Baskı

Kıvrakdal, A., (2006) *Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları*, İstanbul : İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Kızılot, Ş. (2000), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara :Yaklaşım Yayıncılık

- Kızılot, Ş. (2006), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş., Kızılot, Z. (2007). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., Dönmez,R., (2007). *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Ankara:Yaklaşım Yayıncılık
- Kızılot, Ş., Kızılot, Z., (2010). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara :Yaklaşım Yayıncılık,
- Kızılot, Ş., Kızılot, Z., (2010). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Güncellenmiş 17.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot Ş., Kızılot,Z.,(2005). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara:Yaklaşım Yayıncılık
- Kızılot, Ş., (1999), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş., Kızılot, Z., (2009). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Genişletilmiş Ve Gözden Geçirilmiş 15. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık
- Kocahanoğlu, O.S.,(1982). *Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar*, İstanbul.
- Kumrulu,A.,(1989). *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri*, Ankara.
- Kumrulu, A., (1992). Vergi Davasının Hukuki Niteliği, *I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi*, Çeşitli İdare Hukuk Konuları, Danıştay Yayınları. Ankara.
- Kuru, B., Arslan,R., Yılmaz,E.,(1986). *Medeni Usul Hukuku*, ‘S’ Yayınları, Ankara.
- Kuru, B., Arslan,R., Yılmaz,E.,(2011), *Medeni Usul Hukuku*, 6100 Sayılı HMK’ ya Göre Yeniden Yazılmış 22. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları
- Külahlı,Ö. Vergi Yargılaması Usul ve İlkeleri, Vergi Davasının Hukuki Mahiyeti, <http://www.ozdogrular.com/content/view/13873/> (Erişim: 25.03.2013).
- Mutluer,K., *Mali Yargı Konusunda Bir Model Önerisi*, Başkent Üniversitesi, Beta Yayıncılık, S.211.
- Mutluer,K., (1997). *Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi*, Eskişehir

- Mutluer, M.K., (2011). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi
- Mutluer, K., (1975). *Türkiye 'de Vergi Yargı Sistemi*, Eskişehir: EİTİA Yayını
- Mutluer, K., Herekman, A., Heper, F., Tekin, F., (1999). *Türk Vergi Sistemi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:941, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:511.
- Nazsız, A., Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Yerine Getirilmesi, <http://www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/34say%C4%B1.pdf> (28.05.2012).
- Odyakmaz, Z., (1993), *Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Onar, S.S., (1966). *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, İstanbul.
- Ortaç, R., “Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi, s. 2, <http://w3.gazi.edu.tr/web/rifatortac/Makaleler/27.pdf> (28.05.2012).
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., (2006). *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 13. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., (2012) *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 21. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi
- Özay, İ., (2001), *Yargısal Korunma*, İstanbul: Alfa Yayınları
- Özbalcı, Y., (2006), *Vergi Davaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık
- Özdemir, S., (2010). *Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları*, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ,Yüksek Lisans Tezi.
- Özdeş, O., (1986). Danıştay'ın Kuruluşunun 118.Yıldönümü ve İdari Yargı Günü'nü Açış Konuşması, *Danıştay Dergisi*, Sayı:62-63
- Özdeş, O., (1979), İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği, *Danıştay Dergisi*, say: 32,
- Özkan, M.B., (2011) Yeni Anayasa, Adalet Beklentisi, Yargı Bağımsızlığı, Ankara, *Hukuk ve Hayat Dergisi*, Sayı:6

Öztek,S., (2002). Adalet Bakanlığı Üst Mahkemeler Hukuk Komisyonu Tarafından Hazırlanmış Olan Üst Mahkemeler Tasarısı (Bildiri), *Yargı Reformu 2000 Sempozyum*, İzmir Barosu Yayını, İzmir

Parlak,B., (2006), *İdari Yargıda İspat ve İspata Yarayan Araçlar*, Ankara : Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

Pazarlıoğlu, E., (2010). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü* , İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi

Hakan Pekcanitez, H., Atalay, O.,Özekes, M., (2011). *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku*, 10. Baskı, Ankara : Yetkin Yayınları.

Polatkan,V.,(1990) Vergi Yargısı, *Petkim Uygulamalı Mevzuat Dergisi*, Yıl: 1, Sayı: 8,

Polatkan, V., (1993), Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinde Yürütmenin Durdurulması Kararları, *Yaklaşım Dergisi*, say: 6

Saban, N., (2006). *Vergi Hukuku*, İstanbul:Beta Yayınları

Saban, N.,(2006). *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 4.Bası, İstanbul :Beta Yayınları

Sancakdar,O., (2012). İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler, *Danıştay ve İdari Yargı Günü- 144. Yıl Sempozyumu*, Ankara: Danıştay Yayınları No:83.

Sancakdere, Ş., Dere, A.,(2010). Genel Olarak Feragat ve İdari Yargıda Feragatin Hüküm ve Sonuçları”, *TAAD*, Cilt:1, Yıl:1, Sayı 3

Şenyüz, D., Gerçek, A., Yüce, M., (2010). *Vergi Hukuku*,Bursa: Ekin Yayınevi

Şenyüz,D., (2008). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Ekin Basın Yayın Dağıtım

Sönmez, E., Ayaz, G., (1999). *Vergi Yargısı*,Ankara: Oluş Yayıncılık.

Taş, M., (2003). *Vergi Yargısı*, Ekin Kitabevi

Tıgılı, H., (2012), HKM Hükümleri Çerçevesinde İspat Yükü, *Adalet Dergisi*, Sayı 43

- Tiryaki, R., (2002), İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Bazı Sorunlar, *Ankara Barosu Dergisi*, say: 2
- Top, Z.,(2003). “*Vergi Yargısında Duruşma*”, Hürses, Hukuki Yaklaşım
- Tosuner,M., Arıkan,Z., (2012). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, İzmir.
- Tosuner, M., Arıkan, Z., Yereli, A.,B., (1999). *Türk Vergi Yargısı*, İzmir
- Tosuner, M., Arıkan, Z., (2012) *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.
- Tosuner,M., Arıkan, Z., (2011), *Vergi Uyuşmazlıklarını İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, İzmir
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (18 Ekim 1982). Resmi Gazete, 2709/17863.
- Uğurlu, Y., (1998) Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi, *A.Ü Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:II, Sayı:1
- Uluatam, Ö.,C(1995). *Vergi Hukuku*, Ankara:Seçkin Yayınları
- Uluatam, Ö., Methibay, Y., (2000).*Vergi Hukuku*, Ankara
- Ulupınar, A., (2011).*Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Karşılaştırılması*, Sakarya Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Ürer,G., (2016). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara: Seçkin Yayıncılık,
- Vergi Usul Kanunu (4 Ocak 1961). Resmi Gazete, 213/10703-10705
- Vergi Usul Kanunu ve İzahları (1949), *Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları*, İstanbul
- Yalvaç, G., (2004). *İdari Yargı Mevzuatı*, Ankara: Adalet Yayınevi
- Yılmaz,E., (2001). Hukuk Sözlüğü, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları
- Yüce, M., (2015). *Vergi Yargılama Hukuku*, Bursa :Ekin Yayınevi.

Zabunoğlu, Y., (1982). İdari Yargılama Usulü: Genel İlkeler ve Pozitif Düzenlemeler, *İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu*, Ankara: Danıştay Başkanlığı Tasnif ve Yayın Bürosu Yayını, No: 33.

Zabunoğlu, Y., (1981). *İdari Yargı Hukuku Dersleri* , Ankara

<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (Erişim :20.03.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Ödeme Emrine Karşı Yapılacak İşlemler, 2007,s.6.

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/odemeemrinekarsi2007.pdf>

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.2577&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=idari+yargi&Tur=1&Tertip=5&No=2577>(Erişim:15.04.2013).

Danıştay 3.D 9.3.1978, E.1978/151, K.1978/199, <http://www.danistay.gov.tr>, (15.04.2013).