

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE'DE VERGİ YARGILAMASI SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

BESTE YEŞİLBAŞ

Danışman
Doç. Dr. BİROL KOVANCILAR

MANİSA

2014

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE'DE VERGİ YARGILAMASI SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

BESTE YEŞİLBAŞ

Danışman
Doç. Dr. BİROL KOVANCILAR

MANİSA

2014

ÖZET

Vergi yargısı, vergi kanunlarının uygulanmasında idare ile yükümlü ya da sorumlu arasında meydana gelen ve idari aşamada çözümlenmeyen sorunların, taraflarca uyuşmazlık haline getirilerek yargı organlarına intikal ettirilmeleri halinde bağımsız ve tarafsız mahkemeler tarafından kesin olarak çözümlenmesidir. Yargısal çözüm yolu, vergi sorunlarının çözüm yollarının bir tamamlayıcısı olarak sorunların uyuşmazlık haline dönüştürülerek yargı organı önünde bir dava konusu yapılması suretiyle kesin sonuca bağlanmasını içeren bir yoldur.

Türkiye’de vergi yargısının idari yargının içerisinde incelenmesinin en önemli nedeni geleneksel nedendir. Osmanlı’nın Tanzimat döneminde yerleşmeye başlayan idari yargı, Fransa modelinden esinlenerek günümüze kadar gelmiştir.

Vergi yargısı bugünkü şeklini 1982 yılında çıkarılan 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunu, 2575 sayılı Danıştay Kanunu ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunundan almıştır.

Vergi yargısına ilişkin sorunlar sadece örgütlenme ile sınırlı olmayıp işleyiş ve mevzuattan kaynaklanan sorunlar da yer almaktadır. Türk vergi mevzuatının karmaşık olduğu konusunda genel bir mutabakat bulunmaktadır. Vergi mevzuatının karmaşıklığı mükellefler, vergi idaresi ve vergi yargısı arasındaki görüş ve uygulama farklılıklarını artırmaktadır.

Vergi yargısını vergi sisteminden soyutlamak mümkün olmadığından vergi sistemini etkileyen bazı sorunlar doğrudan vergi yargısını da etkilemektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Yargılaması, Vergi Yargısı Organları, Vergi Davası, Vergi Dairesi

ABSTRACT

The tax jurisdiction, in the practice of the tax laws, is to solve and put an end to the problems –which are between the administration and the obligor or the liable and cannot be solved at the level of administration- if the sides carry the problems to the independent and objective courts by turning it into a legal dispute. Being a complementary way of resolving the tax issues, judicial remedy is a method that includes the final conclusion about the conflicts brought into the judicial body and is accepted as a legal dispute between both parties.

Due to traditional reason, as the most important reason, tax jurisdiction is examined within administrative jurisdiction in Turkey. Beginning to implement during tanzimat reform era of Ottoman Empire the administrative jurisdiction has come until today, being inspired from France model.

Tax jurisdiction has taken its current form through laws that are 2576 numbered the Law About Establishment and Duties of Regional Administrative Courts, Administrative Courts and Tax Courts which enacted in 1982, 2575 numbered Council of State Law, and 2577 numbered Administrative Jurisdiction Procedures Law.

The problems related to tax jurisdiction are not only about organization but also are there problems resulting from procedure and legislation. There is a common consensus about the complicatedness of Turkish tax legislation. The complicatedness of tax legislation also increases the diversity in perspectives and applications between taxpayers, tax administration and tax jurisdiction.

As it is not possible to think tax jurisdiction isolated from tax system, the problems affecting tax system also affect tax jurisdiction directly.

Key Words: Tax Jurisdiction, Tax Judicial Bodies, Tax Lawsuit, Tax Office

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de Vergi Yargılaması Sisteminin Değerlendirilmesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

30.04.2014

Beste YEŞİLBAŞ

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 16.04.2014 tarih ve 10/4 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü Öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Beste YEŞİLBAŞ'ın "Türkiye'de Vergi Yargılaması Sisteminin Değerlendirilmesi" konulu tezi incelenmiş ve aday 30.04.2014 tarihinde saat 11:00'de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 75 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna

DÜZELTME yapılmasına *

RED edilmesine **

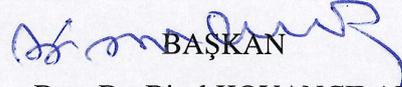
OY BİRLİĞİ

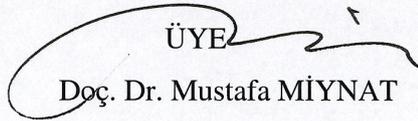
OY ÇOKLUĞU

ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.


BAŞKAN
Doç. Dr. Birol KOVANCILAR
(Danışman)


ÜYE
Doç. Dr. Mustafa MİYNAT


ÜYE
Doç. Dr. Asena ALTIN GÜLOVA

Evet Hayır

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

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

ÖNSÖZ

Araştırmanın yürütülmesinde büyük emeği geçen, yardımlarını ve desteğini esirgemeyen Celal Bayar Üniversitesi Dekan Yardımcısı ve Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Bütçe ve Mali Planlama Anabilim Dalı Başkanı Doç. Dr. Birol KOVANCILAR'a, mesleki gelişimime büyük katkısı olan yüksek lisans eğitimimde bana akademik bakış açısı kazandıran Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nün tüm değerli öğretim üyelerine, her zaman yanımda olan ve desteklerini benden esirgemeyen sevgili eşim İsmail YEŞİLBAŞ'a, anneme ve babama sonsuz teşekkürlerimi ve şükranlarımı sunarım.

Manisa, 2014

Beste YEŞİLBAŞ

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
YEMİN METNİ	iii
TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE YARGI SİSTEMİNİN YAPISI VE GÖRÜNÜMÜ

1. YARGI KAVRAMI	4
1.1. Yargı Fonksiyonu	5
1.2. Yargı Organı.....	6
1.2.1. Mahkeme Kavramı	7
1.2.2. Hâkim Kavramı	8
1.3. Yargı Organının Dereceli Yapısı	8
1.3.1. İlk Derece Mahkemeleri	9
1.3.2. İkinci Derece Mahkemeler	9
1.3.3. Üçüncü Derece Mahkemeler	10
1.4. Kuruluş ve Çalışma Biçimlerine Göre Mahkemeler	11
1.5. Yargı Organının Örgütlenmesi Bakımından Sistemler: Yargı Birliği ve Yargı Ayrılığı Sistemleri (Yargı Kolu)	12
2. TÜRKİYE’DE YARGI KOLLARI.....	13
2.1. Anayasa Yargısı	15
2.2. Adli Yargı	17
2.3. İdari Yargı	19

2.4. Askeri Ceza Yargısı	20
2.5. Askeri İdari Yargı: Askeri Yüksek İdare Mahkemesi (AYİM)	21
2.6. Uyuşmazlık Yargısı: Uyuşmazlık Mahkemesi	21
3. YARGILAMAYA İLİŞKİN ANA İLKELER	22
3.1. Hukuk Önünde Eşitlik	23
3.2. Tarafların Eşitliği İlkesi	24
3.3. Çelişmeli Yargı İlkesi	25
3.4. Yargı Bağımsızlığı İlkesi	25
3.5. Hâkimlik Teminatı İlkesi	27
3.6. Doğal Hâkim İlkesi	28
3.7. Hâkimin Tarafsızlığı İlkesi	28
3.8. Duruşmaların Açık (Aleni) Olması İlkesi	29
3.9. Adil Yargılama İlkesi	30
3.10. Usul Ekonomisi İlkesi	31
3.11. Ölçülülük Denetimi İlkesi	32
3.12. Kararların Gerekçeli Olması İlkesi	33

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA VERGİ YARGISI SİSTEMLERİNİN İNCELENMESİ

1. GENEL AÇIKLAMALAR	34
1.1. Vergi Yargısı Kavramı	35
1.2. Vergi Yargısının Kapsamı	38
1.3. Vergi Yargısının Genel Yargı Sistemi İçindeki Yeri	39
1.3.1. Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargısı Görüşü	40
1.3.2. İdari Yargıya Bağlı Vergi Yargısı Görüşü	41
1.3.3. Bağımsız Vergi Yargısı Görüşü	41
1.3.4. Karma Vergi Sistemi Görüşü	42
1.4. Vergi Yargısının Fonksiyonları	42
1.4.1. Vergi Uyuşmazlıkları Çözümleme İşlevi	43
1.4.2. Hukuki Güvenlik Sağlama Görevi	43

1.4.3. Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi	44
1.4.4. Hukuki İçtihat Oluşturma Görevi	44
1.4.5. Yargısal Denetimi Sağlama İşlevi	45
1.4.6. Vergi Adaletini Sağlama İşlevi	46
1.5. Vergi Yargısına Hâkim Olan İlkeler	46
1.5.1. Yazılılık İlkesi.....	46
1.5.2. Re'sen Araştırma İlkesi.....	47
1.5.3. Toplu Yargılama Usulü İlkesi.....	48
1.5.4. Kıyas Yapmama İlkesi.....	49
1.5.5. Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....	50
2. TÜRKİYE'DE VERGİ YARGISININ TARİHİ GELİŞİMİ	52
2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem.....	52
2.2. Cumhuriyet Dönemi.....	54
2.2.1. 1982 Öncesi Dönem.....	54
2.2.2. 1982 Sonrası Dönem.....	56
2.3. Vergi Yargısında Görevli Organlar.....	57
2.3.1. Vergi Mahkemeleri	58
2.3.2. Bölge İdare Mahkemeleri	62
2.3.3. Danıştay	64
3. VERGİ YARGILAMA USULÜ	66
3.1. Vergi Davasının Niteliği	67
3.2. Vergi Davasının Kapsamı ve Konusu	69
3.3. Dava Açmaya Yetkili Olanlar	70
3.4. Vergi Davasının Tarafları	71
3.4.1. Davacı	71
3.4.2. Davalı	72
3.4.3. Davaya Vekâlet	72
3.4.4. Üçüncü Kişilerin Tarafların Yanında Yer Alması	73
3.4.4.1. Davaya Katılma.....	73
3.4.4.2. Davaya İhbar	76
3.5. Vergi Davasında Görev ve Yetki	78
3.5.1. Görev.....	78

3.5.2. Yetki.....	80
3.6. Vergi Davası Açma Süresi	82
3.6.1. Dava Açma Süresinin Başlangıcı.....	83
3.6.2. Dava Açma Süresinin Hesaplanması	84
3.7. Dava Dilekçesi	85
3.7.1. Dava Dilekçesinin Verileceği Yerler	90
3.7.2. Dilekçe Üzerine Uygulanacak İşlemler	90
3.7.3. Tek Dilekçe İle Dava Açılabilecek Durumlar.....	91
3.7.3.1. Birden Çok Karara Karşı Bir Dilekçe İle Dava Açılması	91
3.7.3.2. Birden Çok Kişinin Bir Karara Aynı Dilekçeyle Dava Açması.....	92
3.7.4. Mahkemede Dava Dilekçesinin İncelenmesi ve Karara Bağlanması ...	93
3.7.4.1. İlk İnceleme.....	93
3.7.4.2. İlk İnceleme Üzerine Verilecek Karar	94
3.8. Vergi Davası Açmanın Etkileri.....	98
3.8.1. Yürütmenin Durdurulması	98
3.8.2. Mahkeme Kararlarının Sonuçları.....	100
3.9. Vergi Yargılamasında Kanun Yolları	101
3.9.1. Olağan Kanun Yolları	104
3.9.1.1. İtiraz	104
3.9.1.2. Temyiz.....	106
3.9.1.3. Karar Düzeltme	110
3.9.2. Olağanüstü Kanun Yolu.....	112
3.9.2.1. Yargılanmanın Yenilenmesi.....	112
3.9.2.2. Kanun Yararına Bozma	116
3.10. Vergi Yargılamasında Delil ve İspat.....	117
4. YABANCI ÜLKELERDE VERGİ YARGILAMASI UYGULAMALARI	118
4.1. Amerika Birleşik Devletleri	119
4.2. İngiltere	120
4.3. Fransa	121
4.4. Almanya	122

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ YARGISINDAKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1. GENEL AÇIKLAMALAR.....	124
2. VERGİ YARGISINA İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	125
3. VERGİ YÜKÜMLÜSÜ AÇISINDAN SORUNLAR.....	129
4. YARGILAMA SÜRECİNE İLİŞKİN SORUNLAR.....	131
4.1. Vergi Yargısının Görev Alanı	132
4.2. Vergi Davasının Kuramsal Niteliğinden Kaynaklanan Sorunlar	132
4.3. İYUK'daki Belli Eksik Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar	133
4.4. Vergi Usul Kanunu-Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İlişkisi	134
4.5. İdari Usul-Yargılama Usulü	134
4.6. İdari Yargı Usul Kanunu'nun, Vergi Usul Kanunu'na Yaptığı Atıftan Doğan Sorunlar	135
5. SORUNLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜ VE YARGIYA İNTİKALİ	135
6. VERGİ YARGISININ İŞ YÜKÜNÜN FAZLA OLMASI	138
7. BÖLGE İDARE MAHKEMELERİNİN GÖREV VE YETKİSİ	144
8. VERGİ MAHKEMELERİ ADLİ YARGI KARARLARININ BİRBİRİNE ETKİSİ	147
9. SÜRELER	149
10. VERGİ HÂKİMLERİNİN YETİŞTİRİLMESİ, SEÇİMİ VE VERDİĞİ KARARLAR	150
11. VERGİ DAVALARINDA BİLİRKİŞİLİK MÜESSESESİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR	151
SONUÇ	154
KAYNAKÇA.....	158

TABLULAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1 : Türkiye’de Yargı Kolları.....	15
Tablo 2 : Yıllar İtibariyle Parasal Tutarlar	60
Tablo 3 : Vergi Mahkemelerinin Kurulduğu İller ve Yargı Çevreleri.....	61
Tablo 4 : Bölge İdare Mahkemelerinin Kurulduğu İller ve Yargı Çevreleri	63
Tablo 5 : Görevli Danıştay Daireleri ve Görev Alanları.....	65
Tablo 6 : Davaya Katılma İsteğine İlişkin Dilekçe Örneği	75
Tablo 7 : Davanın İhbarı Durumunda Davaya Davacının Yanında Katılma İsteğine İlişkin Dilekçe Örneği	77
Tablo 8 : Dava Dilekçesi Örneği-1 (İhtirazi Kayıtlı Verilen Beyanname İle İlgili Olarak Dava Açılması).....	88
Tablo 9 : Dava Dilekçesi Örneği-2 (Vergi-Ceza İhbarnamesinin Tebliği Üzerine Açılacak Davalara İlişkin)	89
Tablo 10 : İlk İnceleme Üzerinde Verilecek Karar ve Yapılacak İşlemler	97
Tablo 11 : Vergi Mahkemelerinin 2011 Yılına Ait İş Yüğü	140
Tablo 12 : Vergi Mahkemelerinin 2012 Yılına Ait İş Yüğü	141
Tablo 13 : Vergi Mahkemelerinin İş Yüğü (2003-2012).....	142
Tablo 14 : Bölge İdare Mahkemelerinin 2010 Yılına Ait İş Yüğü.....	145
Tablo 15 : Bölge İdare Mahkemelerinin 2011 Yılına Ait İş Yüğü.....	146
Tablo 16 : Bölge İdare Mahkemelerinin İş Yüğü (2003-2012)	147

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1 : Mali Yargı, Vergi Yargısı Ayrımı.....	37
Şekil 2 : Vergi Davasının İşleyişi	103

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.r.	: Adı geçen rapor
a.g.t.	: Adı geçen tez
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
ATAD	: Avrupa Topluluğu Adalet Divanı
AY	: Anayasa
AYİM	: Askeri Yüksek İdare Mahkemesi
İHEB	: İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi
İYUK	: İdari Yargı Usul Kanunu
m.	: Madde
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devlet çeşitli kamu hizmetleri başarılı bir şekilde yürütülebilmesi için mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Devlet masraflarını karşılamak için kullandığı en önemli kaynak ise vergidir. Tarihsel bir olay olarak vergi, zaman ve mekân içinde büyük değişikliklere uğramıştır. Vergi, önceleri her yerde verenin isteğine bağlı iken zamanla bir görev ve fedakârlık olarak kabul edilmeye başlandı. Böylelikle vergi, kanuni bir zorunluluk şekline büründü. Fakat o zamanlarda da vergi sistemleri, hukuki dayanak ve kurallardan yoksun, basit ve dar bir anlayış içinde hazırlanmış birkaç kanundan oluştuğundan vergi uyuşmazlıklarının sayısı çok az oluyordu. Ancak vergilerin zamanla son derece çeşitlenmesi, vergi yüklerinin eskiye oranla kıyaslanmayacak şekilde ağırlaştırılması ve vergi kanunlarının günün koşullarına uydurulması amacıyla sık sık değiştirilmesi ortaya yığınla vergi anlaşmazlığı çıkarmış ve böylece de vergi yargısı önem kazanmaya başlamıştır.

Mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında kanunların uygulanması sürecinde ortaya çıkan sorunların idari yollardan çözümlenememesi nedeniyle ilgililerin bu sorunlarını gidermek için tarafsız ve bağımsız yargı organlarına başvurarak hak arama sürecine ya da vergi uyuşmazlıkları konusunda başvuru yoluyla vergi yargısıdır.

Osmanlı Devletinde bugünkü sisteme yakın bir vergi yargısı ilk kez Tanzimat Devrinde ortaya çıkmıştır. Bu dönemde yürürlüğe giren ve 1865 tarihinde çıkarılan İdare-i Umumiye-i Vilayet Nizamnamesi ile devletin vergilendirme işlemlerinden doğan anlaşmazlıkların incelenmesi ve çözümlenmesi görevi il düzeyinde kurulan İdare Meclislerine verilmiştir. Böylece vergi uyuşmazlıklarını çözümlenme görevi yargı benzeri faaliyet gösteren il idare kurullarına bırakılmış ancak bu kurullar tarafından verilen kararların merkezin onayı ile geçerlilik kazanması nedeniyle bu kararlar tam bir yargısal nitelik kazanamamıştır.

Günümüz vergi yargısına uygun ilk teşkilat, Fransız Danıştay'ı örnek alınarak 1868'de Şura-ı Devlet adı altında özel bir kanunla kurulan Danıştay'dır. Vergi

uyuşmazlıklarının çözümü Şura-ı Devlet'in görevleri arasında sayılmıştır. Danıştay'ın kurulduğu dönem ve öncesinde Osmanlı Devlet Sistemi'nin anayasal bir düzene dayanmaması, yasama, yürütme ve yargı organının tek bir kuvvet sayılan hükümdarın elinde toplanması nedeniyle bu kurum yargısal görevini yeterince yerine getirememiştir.

Osmanlı'da vergi yargısının gelişimini Tanzimat esas alınarak iki aşamada değerlendirilebilir. Tanzimat'a kadar vergi yargısı sisteminden söz etmek mümkün değilken Tanzimat'tan sonra vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, Fransız vergi yargısı sisteminin etkisi altına kalınmıştır. Bu dönemde vergi yargısı konusunda karma bir sistemin uygulandığı görülmektedir.

Cumhuriyet döneminde vergi yasalarında çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Yeni yasalar çıkarılmış, mevcut yasalar baştan düzenlenmiş ve vergi oranları arttırılmıştır. 1982 yılına gelinceye kadar vergi yargısı sistemi, vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapıdan oluşuyordu. Bu dönemde gümrüklerden alınan vergilerle diğer vergilerden doğan uyuşmazlıklar ayrı şekilde çözümleniyordu.

1980 sonrası dönemde ekonomi politikasında yapılan değişikliklerin bir sonucu olarak vergicilik alanında da birçok değişiklik yapılmış, idari yargıyı dolayısıyla vergi yargısını yeniden düzenleyen kanunlar kabul edilmiştir. Bu kanunlar halen yürürlükte olan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunu ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur. Bu düzenlemeler sonucu bu tarihe kadar idarenin bir uzantısı konumunda faaliyetlerini sürdüren ve idarenin vesayetinde olan itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurulları kaldırılmış, bunların yerine Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuştur. Böylece vergi uyuşmazlıklarının çözümü idari yargı düzeni içine alınmıştır. Bu yapıyla vergi yargısı üç mercili ve iki aşamalı bir yapıya kavuşturulmuştur. Vergi uyuşmazlıklarına birinci derecede Vergi Mahkemeleri bakacak, bunların tek hakimle verdikleri kararlar itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemelerinde, kurul halinde verdikleri kararlar ise temyiz yoluyla Danıştay'da incelenecektir.

Bu üç kanunun amacı kişi ve idare arasındaki uyuşmazlıkların çözümünü bağımsız mahkemelere vererek vatandaşın güvenini kazanmak, yargı hizmetlerini halkın ayağına götürerek hak aramayı kolaylaştırmak, Danıştay'ı üstün karakteriyle bir temyiz yeri haline getirerek, içtihat fonksiyonunu gereği gibi yerine getirmesini sağlamak, idari yargılama usulü hükümlerini bir araya getirerek, hâkimin çalışmasını kolaylaştırmak ve daha sağlıklı hüküm vermesini sağlamaktır.

Tezin konusu çerçevesinde Türk vergi yargısı sistemi ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Tez üç bölümden oluşmaktadır. Türkiye'deki yargı sistemini anlatan birinci bölümde yargı ile ilgili temel kavramlar tanımlanmış, yargı ilkeleri ve yargı organları açıklanmış ve yargı organının örgütlenmesini içeren görüşler üzerinde durulmuştur. Tezin ikinci bölümünde öncelikle vergi yargısının kavramı, kapsamı, ilkeleri ve işlevleri üzerinde durulmuş, vergi yargısının genel yargı sistemi içindeki yerini belirten görüşler açıklanmıştır. Daha sonra Türkiye'deki vergi yargısının gelişimi, vergi yargısı organları ve vergi yargısı usulü üzerinde durulmuş, yabancı ülkelerin vergi yargısı açıklanmıştır. Tezin üçüncü bölümünde ise Türkiye'deki vergi yargısı sisteminin temel sorunları üzerinde durulmuş ve çözüm önerileri verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE YARGI SİSTEMİNİN YAPISI VE GÖRÜNÜMÜ

1. YARGI KAVRAMI

Sözlük anlamı itibariyle “Yasalara göre mahkemece bir olay veya olgunun doğuşuna etken olan sebeplerin de göz önünde bulundurularak değerlendirilmesi sonucu verilen karar” anlamına gelen yargı kelimesi yargı teşkilatında yer alan mahkemelerin ve görev yapan hâkimlerin yerine getirdiği temel görev olarak karşımıza çıkmaktadır¹.

Yargı kavramı, devletin özel ve bağımsız organlarının, bir dava ile harekete geçerek, bir hukuksal anlaşmazlığı, devletin egemenliğine dayanarak ve yasalara göre çözerek, somut olaylarda, hukuksal olgunun ne olduğunu saptamadır, şeklinde de tanımlanabilir². Yargı, kavramından da anlaşılacağı üzere bir sonucu işaret eder. Bu sonucun yani bir yargının ortaya konulması yargılamayı gerektirir³. Yargılama, yargı kavramı dışında, bir faaliyeti ifade etmektedir⁴.

Yargı her şeyden önce, modern devlette tek elde toplanmaması gerektiği kabul edilen üç erkten birisidir. Bugünkü hali ile kuvvetler ayrılığını ortaya koyan Montesquieu, 1748 yılında kaleme aldığı “Kanunların Ruhu ” adlı eserinde yasaları yapma, kamuya yönelik kararları alma ve suçları yargılama yetkilerinin aynı elde toplanmaması gerektiğinden bahsetmiştir. Yargı erki demokratik devlette bağımsız mahkemeler tarafından kullanılması gereken hukuk devleti olmanın olmazsa olmazı olarak kabul edilen bir güçtür. Bir ülkede insan haklarının ve bireysel özgürlüklerin tartışmasız en önemli teminatıdır⁵.

¹ İsmail AKSEL, **Türk Yargı Teşkilatı**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, s.19.

² Sarkhan NURİYEV, **Azerbaycan Anayasasına Göre Yargı Organı**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.2.

³ Murat AYGÖRMEZ, **Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ocak 2012.

⁴ Hakan PEKCANİTEZ, Oğuz ATALAY ve Muhammed ÖZEKES, **Medeni Usul Kanunu**, Yetkin Yayınları, Ankara 2012, s.51.

⁵ AKSEL, **a.g.e.**, s.19.

Yargı terimi organik anlamda yargı ve fonksiyonel anlamda yargı olmak üzere iki şekilde ele alınmaktadır. Fonksiyonel anlamda yargıya kısaca yargı fonksiyonu, organik anlamda yargıya ise yargı organı denmektedir⁶.

1.1. Yargı Fonksiyonu

Yargı fonksiyonu, bir uyuşmazlığın çözümlenmesinde kanunun uygulanması anlamına gelir. Yargı fonksiyonu Türkiye’de, köklü bir tarihsel gelişim sonucunda 1982 Anayasası ile birlikte “yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemeler kullanılır” denilerek, bağımsızlığını kazanmış ve anayasal bir güvence altına girmiştir. Yargı fonksiyonunun amacı, hukuk düzeninin korunması ve gerçekleştirilmesidir⁷.

Yargı fonksiyonu organik ve maddi olmak üzere iki değişik ölçüte göre tanımlanmaktadır. Organik ölçüte göre yargı fonksiyonu, yargı organlarının, yani mahkemelerin yürüttüğü her türlü faaliyettir. Organik ölçüt yargı fonksiyonunu, yasama ve yürütme fonksiyonlarından ayırt etmek için elverişli bir ölçüttür. Mahkemelerin her türlü faaliyetleri yargı fonksiyonunun içine girdiğinden organik ölçütün kapsamı gereğinden fazla geniştir. Zira mahkemelerin yazı işlerini ve idari personelinin faaliyetleri yargısal faaliyet değildir. Mahkemelerin faaliyetlerinden hangisinin gerçek anlamda yargı fonksiyonunun içine girdiğini tespit etmek için ikinci bir ölçüt daha geliştirilmiştir.

İkinci ölçüt olan maddi ölçüte göre yargı fonksiyonu, hukuk kurallarının belli bir olaya uygulanması faaliyetidir. Diğer bir ifadeyle yargı fonksiyonu, hukukî uyuşmazlıkları ve hukuka aykırılık iddialarını çözümlen ve karara bağlayan bir devlet fonksiyonudur⁸. Yargı fonksiyonunu, maddi ölçütü tanımlamak büyük ölçüde doğrudur. Çünkü yargı fonksiyonunun özü, hukuki uyuşmazlıkları çözümlenmesinden ibarettir. Özü itibariyle hukuki uyuşmazlıkların çözümlenmesine ilişkin olmayan bir devlet fonksiyonu hiçbir zaman bir yargı fonksiyonu olarak nitelendirilemez.

⁶ PEKCANITEZ, ATALAY, ÖZEKES, **a.g.e.**, s.377.

⁷ Mehmet YÜCE, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s.6.

⁸ Kemal GÖZLER, **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi Sekizinci Baskı, Bursa, 2011, s.91.

O halde yargı fonksiyonunu tanımlarken hem maddi hem organik ölçütü birleştirmek gerekmektedir. Organik ölçüte göre yargı fonksiyonu yargı organlarının yaptığı işlemlerden oluşur. Maddi ölçüte göre ise yargı fonksiyonu, hukuka aykırılık iddialarını çözümlleyen devlet fonksiyonudur. O halde yargı fonksiyonunu, yargı organlarının, hukuki uyumsuzlukları çözme fonksiyonudur⁹.

1.2. Yargı Organı

Anayasamızın 9'uncu maddesine göre, “yargı yetkisi, Türk milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır” ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeye göre yargı organı, bağımsız mahkemeler olarak tanımlanmaktadır. Yargı organı yasama organının tersine tek bir organ olmayıp, organlar topluluğudur. Açıkçası, yargı organı bir mahkemeden değil, birçok mahkemeden oluşmuştur. Yargı organının ayırt edici iki özelliği mahkemelerden oluşması ve bu mahkemelerin bağımsız olmalarıdır¹⁰. Bir organ, yaptığı işlemlere, yürüttüğü faaliyetlere, ifa ettiği fonksiyona bakılarak tanımlanacağı gibi, yapısına, kimlerden oluştuğuna bakılarak da tanımlanabilir. Birinci durumda bu organ işlevsel (fonksiyonel) açıdan, ikinci durumda bu organ yapısal açıdan tanımlanmış olmaktadır.

Fonksiyonel (işlevsel) açıdan yargı organı, yargı fonksiyonu yürüten organ olarak tanımlanabildiği gibi hukuki uyumsuzlukları veya hukuka aykırılık iddialarını çözen ve karara bağlayan devlet organı olarak da tanımlanabilmektedir. Yargı organının işlevsel olarak tanımlanması, yargı fonksiyonunun maddi ölçütle tanımlanması ne kadar doğruysa ancak o kadar doğrudur. Şöyle ki; yasama ve yürütme organlarının da bazen hukuki uyumsuzlukların çözümlenmesine, hukuka aykırılık iddialarının karara bağlanmasına ilişkin faaliyetlerde bulunmaktadır. Örneğin Rekabet Kurulu, SPK, RTÜK, BDDK gibi bağımsız otoriteler de bir hukuki uyumsuzluğu çözümlenmekte, bir hukuka aykırılık iddiası hakkında karar vermektedir; ancak buna rağmen bağımsız idari otoriteler yargı organı olarak değil, yürütme organı olarak kabul edilmektedir. O halde hukuka aykırılık iddiaları hakkında karar veren her organ yargı organı olduğunu

⁹ GÖZLER, a.g.e., s.384.

¹⁰ Kemal GÖZLER (2), **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000, <<http://www.anayasa.gen.tr/yargiorgani.htm>>, (Erişim Tarihi: 06.05.2013).

söylemeyiz. İşlevsel bakış açısının yargı organını tanımlamak için gerekli, ama tek başına yetersiz kaldığını söyleyebiliriz.

Bir organın yapısal açıdan tanımlanması demek, bu organın yürüttüğü faaliyete değil, bu organın yapısına, yani hangi kurum, kuruluş, kurul, makam ve mercilerden veya tek kelimeyle kimlerden oluştuğuna bakılarak tanımlanması demektir. Yapısal açıdan yargı organını tanımlamak oldukça kolaydır. Yargı organını, devletin mahkemelerden oluşmuş organı olarak tanımlayabiliriz¹¹. Ancak konunun daha iyi anlaşılması için temel kavramların açıklanması gerekmektedir.

1.2.1. Mahkeme Kavramı

Mahkeme, etimolojik olarak, “hüküm” kökünden türetilmiş olup; genel olarak “hüküm verilen yer”, “muhakeme yapılan yer” anlamlarına gelir. Dar ve teknik anlamda mahkeme kavramı devlet tarafından görevlendirilen ve adalet dağıtımını işiyle uğraşan yargılama yerlerini ifade eder. Geniş anlamda ise mahkeme, yargı işlevinin yerine getirmeyi üstlenmiş olan tüm kuruluşlar şeklinde tanımlanabilir¹².

Mahkemeler devletin yargı görevini yerine getirmek üzere kurduğu mercilerdir. Yargı yetkisi, Türk milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır (AY m.9). Bağımsız mahkemeler hiçbir organ, makam, merci veya kişi tarafından yargı yetkisini kullanırken kendilerine emir ve talimat verilemeyen, genelge gönderilemeyen, tavsiye ve telkinde bulunulamayan (AY m.138/2), kararları yasama ve yürütme organlarını bağlayan, kararları bu organlarca hiçbir surette değiştirilemeyen ve yerine getirilmesi geciktirilemeyen (AY m.138/4) görevlerinde bağımsız (AY m.138/1) ve teminatlı hâkimlerden (AY m.139) meydana gelen kuruluşlardır¹³.

Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir (AY m.142). Mahkemelerin kuruluşu ile ilgili ilk kanun, 8 Nisan 1924 gün ve 469 sayılı “Mehâkimi Şer’iyenin İlgasına ve Mehâkim Teşkilatına Ait Ahkâmı

¹¹ GÖZLER, a.g.e., s.410.

¹² YÜCE, a.g.e., s.2.

¹³ GÖZLER (2), a.g.e., s.831.

Muaddil Kanun” idi. Ancak bu Kanun, 5235 sayılı (RG, T.07.10.2004, S.25606), Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun’un 54 ve 55’inci maddeleri gereği, 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlükten kalkmıştır. Bu tarihte yürürlüğe giren 5235 sayılı Kanun ile ülkemizde, bölge adliye (istinaf) mahkemelerinin kurulması da öngörülmüştür¹⁴.

1.2.2. Hâkim Kavramı

Devlet yargı yetkisini mahkemeler eliyle ve bu mahkemelerin başında bulunan hâkimler aracılığıyla kullanır. Hâkimler yargı yetkisini millet adına kullanırken devleti temsil ederler. Adalet dağıtan ve doğru karar vererek hukuki barışı temin eden hâkimlerin yargı içindeki önemi açıktır. İyi yetişmiş, kültürlü, etki altında kalmadan, objektif ve bağımsız karar verebilen, dürüst ve toplumunu iyi tanıyan hâkimlerle adil ve doğru bir yargılama yapılabilir¹⁵.

1.3. Yargı Organının Dereceli Yapısı

Büyük bir ülkede yargı organının tek bir mahkemeden oluşması mümkün değildir. Yargı organı daima ülke düzeyine yayılmış birden fazla mahkemeden oluşur. Ülke düzeyine yayılmış bu mahkemelerde bir bütünlük söz konusudur. Bu bütünlük de bu mahkemelerin hiyerarşik bir şekilde teşkilatlanmasıyla sağlanır.

Yargı organı bütün ülkelerde dereceli bir şekilde örgütlenmiştir. Bunun sebebi, yargılamada muhtemel hataların önüne geçmektir. İlk derecede yargılanmış uyuşmazlıkların tamamı veya bir kısmı üst derecelerde tekrar yargılanır. Derece arttıkça hata ihtimali düşer. Ancak davayı bir noktada sonuçlandırmak gerektiğinden derece sayısı da sınırlıdır¹⁶.

¹⁴ PEKCANITEZ, ATALAY, ÖZEKES, **a.g.e.**, s.55.

¹⁵ PEKCANITEZ, ATALAY, ÖZEKES, **a.g.e.**, s.88.

¹⁶ GÖZLER, **a.g.e.**, s.413.

Dereceleri bakımından mahkemeler genellikle ilk derece (bidayet, hüküm, olay), ikinci derece (asıl derece, itiraz ve istinaf) ve üçüncü derece (yüksek, kontrol derecesi, temyiz) olmak üzere üçe ayrılır¹⁷.

1.3.1. İlk Derece Mahkemeleri

İlk derece mahkemeleri, bir uyuşmazlığın çözümü için ilk olarak başvurulması gereken ve bu uyuşmazlığın incelenerek karara bağlandığı mahkemelerdir¹⁸. Davalar ilk defa bu mahkemelerin önüne getirildikleri için bu mahkemelere ilk derecesi mahkemesi denmektedir. İlk derece mahkemelerine “olay mahkemeler”, “dava mahkemeleri”, “esas mahkemeleri” veya “hüküm mahkemeleri” de denir¹⁹. İlk derece mahkemeler, genel mahkemeler ve özel mahkemeler şeklinde ikiye ayrılır. Genel mahkemeler aksi yazılı olmadıkça yargı kolu kapsamına giren her türlü iş bakan mahkemelerdir²⁰. Örneğin Türkiye’de adli yargı alanında sulh ve asliye hukuk mahkemeleri, sulh, asliye ve ağır ceza mahkemeleri, idari yargıda da idare mahkemeleri ilk derece mahkemesidir²¹. Özel mahkemeler ise özel kanunlarla kurulan ve bu kanunlarda bakacakları davalar belirlenen yargı yerleridir. Bunlara, ticaret mahkemeleri, vergi mahkemeleri, iş mahkemeleri ve tüketici mahkemeleri örnek verilebilir²². İlk derece mahkemeleri sadece başkentte veya belirli bölge veya il merkezlerinde değil, ülke düzeyinde yayılmışlardır; iş yoğunluğuna göre küçük yerleşim birimlerinde dahi bulunabilirler²³.

1.3.2. İkinci Derece Mahkemeler

İkinci derece mahkemeler istinaf yargılaması yapan mahkemelerdir. Bunlara bu nedenle istinaf mahkemeleri de denir²⁴. İstinaf, ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarının hem maddi hem de hukuki yönlerden denetlenerek, hukuka aykırılıkları ortadan kaldırmak için düzenlenmiş bir kanun yoludur. İstinaf

¹⁷ GÖZLER, **a.g.e.**, s.413.

¹⁸ PEKCANITEZ, ATALAY, ÖZEKES, **a.g.e.**, s.56.

¹⁹ GÖZLER, **a.g.e.**, s.414.

²⁰ YÜCE, **a.g.e.**, s.3.

²¹ GÖZLER, **a.g.e.**, s.414.

²² YÜCE, **a.g.e.**, s.3.

²³ GÖZLER, **a.g.e.**, s.414.

²⁴ GÖZLER, **a.g.e.**, s.414.

mahkemelerinin, ilk derece mahkemelerinin kararlarını hukuki ve maddi açılardan incelemeleri ilk derece mahkemelerinin adil karar vermesine güvence teşkil eder²⁵.

İkinci derece mahkemeler, esas mahkemesinin kararında bir maddi veya hukuki hata tespit eder ise bozma kararı verip dosyayı birinci derece mahkemesine göndermez; esas hakkında kendisi karar verir.

İkinci derece mahkemeleri, birinci derece mahkemeleri kadar yaygın olmasa da ülke düzeyine yayılmışlardır. Bunlar il veya birkaç ilden oluşmuş bölge bazında teşkilatlanır. Söz konusu ilde veya bölgede bulunan ilk derece mahkemelerinin kararlarına karşı istinaf başvurusu yapılırsa bu kararlar istinaf mahkemesinde incelenir. Türkiye’de istinaf yolu 26 Eylül 2004 tarih ve 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun ile kurulmuştur²⁶.

Türk idari yargı sisteminde istinaf mahkemesi olarak nitelendirilebilecek olan bölge idare mahkemesi örgütlenmesi vardır. Ancak idari yargıda mevcut sistem iki derecelidir. Bu nedenle Türk idari yargısında istinaf mahkemelerinin olmadığı veya dar görevli istinaf mahkemelerinin olduğu görülmektedir²⁷.

1.3.3. Üçüncü Derece Mahkemeler

Üçüncü derece mahkemeler, üst derece mahkemeler, son derece mahkemesi, temyiz mahkemesi veya doğrudan doğruya yüksek mahkemeler de denir. Derecenin veya mahkemenin ismi ne olursa olsun bu derecedeki mahkemeler, temyiz yargılaması yaparlar. Temyiz derecesinde uyuşmazlıklar sadece hukuki yönleri, diğer bir ifadeyle hukuki meseleler incelenir²⁸.

²⁵ Mustafa AVCI, İdari Yargıda İstinaf, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.96, 2011, s.182.

²⁶ GÖZLER, **a.g.e.**, s.415.

²⁷ AVCI, **a.g.m.**, s.183.

²⁸ GÖZLER, **a.g.e.**, s.415.

Yüksek mahkeme, nihai karar, yani artık kendisine karşı başvuru yolları tüketilmiş karar verme yetkisine sahip mahkeme demektir. Yüksek mahkemeler başka bir mahkemeye tabi olması söz konusu değildir. Dolayısıyla, yüksek mahkemelerin kararı kesin olup, başka bir mahkemenin denetimine tabi değildir²⁹.

1.4. Kuruluş ve Çalışma Biçimlerine Göre Mahkemeler

Kuruluş ve çalışma biçimlerine göre mahkemeler, tek hâkimli mahkemeler ve çok hâkimli (toplu) mahkemeler olarak ikiye ayrılırlar. Tek hâkimli mahkemeler, yalnızca bir tek hâkimin görev yaptığı mahkemelerdir. Bu tek hâkim, o mahkemede açılan bütün davaları görür ve karara bağlar. Dava ile ilgili olarak mahkemece yapılması gereken bütün işlemler, o hâkim tarafından gerçekleştirilir³⁰. Sulh hukuk, asliye hukuk, sulh ceza, asliye ceza ve tüketici mahkemeleri ile dava konusu işlemin tutarı kanunda belirlenen miktarın altında kalan idare ve vergi mahkemeleri tek hâkimli mahkemelerdir³¹.

Çok hâkimli (toplu) mahkemeler ise, birden çok hâkimin görev yaptığı mahkemelerdir. Bu mahkemelerde, mahkemenin üyesi konumunda bulunan hâkimlerin bütününden oluşan kurul davalara bakar. Yargılama, kurul tarafından yapılır ve yine hüküm mahkeme kurulunca verilir. Çok hâkimli (toplu) mahkemelerde, yargılama ve hüküm için, kural olarak, mahkeme kurulunun tam kadro ile görev yapması gerekir. Ancak, bazı tahkikat işlemlerinin (örneğin keşif gibi) kurula mensup hâkimlerden biri tarafından yürütülmesi de mümkündür. Bu gibi durumlarda, o üye tarafından yapılan tahkikat işlemi, bizzat kurul tarafından yapılmış sayılır. Bu mahkemelere örnek olarak, ağır ceza mahkemeleri, Yargıtay, Danıştay ve Anayasa Mahkemesi gösterilebilir. Ağır ceza mahkemeleri, yüksek mahkemelerin gerek daireleri, gerekse diğer kurulları (örneğin Yargıtay Ceza Genel Kurulu, Hukuk Genel Kurulu, Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu) kurul şeklinde teşkilatlanmıştır³².

²⁹ YÜCE, **a.g.e.**, s.3.

³⁰ Emel HANAĞASI, Muhammed ÖZEKES, **Yargı Örgütü ve Tebligat Hukuku**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2629, Temmuz 2012, s.8.

³¹ YÜCE, **a.g.e.**, s.5.

³² GÖZLER, **a.g.e.**, s.418.

1.5. Yargı Organının Örgütlenmesi Bakımından Sistemler: Yargı Birliği ve Yargı Ayrılığı Sistemleri (Yargı Kolu)

Hukuk devleti ilkesinin en önemli unsuru idarenin kanuniliği ve yargısal denetime tabi olmasıdır. Çünkü idare, devletin, toplumsal ve kişisel yaşama en yoğun biçimde müdahale etmek zorunluluğunda olan işlevidir ve bu nedenle kişi hak ve özgürlükleri bakımından tehlikeli sayılabilecek yetkileri de içermektedir. Bu olgu, idarenin hukuk kurallarıyla sınırlanması ve bu sınırlara uyup uymadığının da yargı yoluyla denetlenmesi zorunluluğunu birlikte getirmiştir ki, idare hukukunun temel konusunu da bu husus oluşturmaktadır.

Günümüzde gerek Kara Avrupası, gerekse Anglo-Sakson ülkelerinde olduğu gibi, idarenin eylem ve işlemlerinden “menfaati ihlal edilen” ya da “hak kaybına uğrayan” kimse, yetkili yargı yerine başvurarak idari işlemin iptalini ya da karşılaştığı haksızlığın giderilmesini isteyebilir. İşte idarenin yargı yoluyla denetimi, yargı birliği ilkesinin geçerli olduğu sistemlerde “adli mahkemeler”, yargı ayrılığı ilkesinin geçerli olduğu sistemlerde ise bağımsız “idari mahkemeler” eliyle yapılmaktadır³³.

Yargı birliği sistemi, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda, Güney Afrika gibi *common law* ülkelerinde uygulanır³⁴. Bu ülkelerde toplum, çoğulcu olduğu için iktidar da tek değil, parçalıdır. Çoğulculuk kurumsal parçalanmayı, iş bölümünü yaratmış, toplum kendi hukukunu kendi üretmeye başlamıştır. Toplumun ürünü olduğu için egemen güç hukuktur ve devlet ikinci plandadır. Hukuk, yaşanarak öğrenildiği, esnek olduğu ve devletten bağımsız olduğu için genellikle yazılı bir anayasaya gerek duyulmamıştır³⁵. Bu sistemde, kamu hukuku-özel hukuk ayrımı yoktur. Hukuk bir bütündür. Kişiler arasındaki uyuşmazlıklar hangi hukuka göre çözümleniyorsa, devlet ile kişiler arasındaki uyuşmazlıklar da aynı hukuka göre çözümlenir. Buna paralel olarak, bu sistemde mahkemeler kollara ayrılmamıştır. Ülkenin her yerinde aynı tür mahkemeler ve bu mahkemelerin en üstünde tek bir yüksek

³³ Özlem KOÇAK SÜREN, Türkiye’de Yargı Sisteminin Örgütlenmesi ve Adalet Sisteminin Problemleri, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.85, 2009, s.404.

³⁴ GÖZLER, **a.g.e.**, s.416.

³⁵ SÜREN, **a.g.m.**, s.404.

mahkeme bulunur. Yargı birliği sisteminde, yargı örgütü adli yargı-idari yargı diye ikiye bölünmemiştir. Bu sistemde sadece tek bir yargı türü vardır.

Yargı ayrılığı sistemi, özellikle Kara Avrupası'nda (Fransa, Almanya, İtalya ve Türkiye gibi ülkelerde) uygulanır. Güney Amerika ülkelerinde de yargı ayrılığı sistemi uygulanmaktadır. Kara Avrupası hukuku sisteminde kamu hukuku-özel hukuk ayrımı vardır. Bu ülkelerdeki hukuk sistemine “kıta hukuku sistemi”, “Roma hukuku sistemi”, “Romanist sistem”, “Romano-Germanik sistem” veya “Civil Law sistemi” de denir. Bu ülkelerde özel kişilere ayrı hukuk, devlete ayrı hukuk uygulanır. Bunun sonucu olarak da bu ülkelerde yargı ayrılığı sistemi ortaya çıkmıştır³⁶. Yargı ayrılığı sisteminde yüksek mahkeme olarak birden fazla mahkeme mevcuttur ve idari yargı ile adli yargı ayrılmıştır³⁷. Adliye mahkemeleri ve idari mahkemeleri birbirinden bağımsız iki ayrı düzen oluşturur. Bu düzenlemelerden her birine “yargı kolu” denir. Adliye mahkemelerinin kendi üst mahkemeleri, idare mahkemelerinin ise kendi üst mahkemeleri vardır. Kural olarak bir yargı kolu içinde alınan karar hakkında diğer yargı kolunda bulunan bir mahkemeye başvurulamaz³⁸.

Osmanlı İmparatorluğu Tanzimat Dönemi'nde 1837'de kurulmuş olan Meclisi Valayı Ahkam-ı Adliye günümüzdeki Yargıtay ve Danıştay'ın görevlerini birlikte yapmaktaydı. Bu dönemde yargı birliği ilkesi uygulanmaktaydı. Ancak 1868'de Fransa model alınarak bu sistem değiştirilmiş Meclisi Valayı Ahkam-ı Adliye, Şurayı Devlet (bugünkü Danıştay) ve Divanı Ahkam-ı Adliye (bugünkü Yargıtay) olarak ikiye ayrılmış, böylece yargı birliği ilkesi terk edilmiştir³⁹.

2. TÜRKİYE'DE YARGI KOLLARI

Bağımsız mahkemelerden oluşmuş yargı organı Türkiye'de kollara ayrılmıştır. Yargı kolu, kararları aynı yüksek mahkemede temyiz edilen mahkemelerin oluşturduğu düzen olarak tanımlanabilir. Bu tanımda geçen yüksek mahkeme terimini de

³⁶ GÖZLER, a.g.e., s.416.

³⁷ SÜREN, a.g.m., s.404.

³⁸ GÖZLER, a.g.e., s.417.

³⁹ SÜREN, a.g.m., s.405.

tanımlamak gerekir. Yüksek mahkeme, nihaî karar, yani artık kendisine karşı başvuru yolları tüketilmiş karar verme yetkisine sahip mahkeme demektir. Kısacası, yüksek mahkeme, kararları bir başka mahkeme nezdinde temyiz edilemeyen mahkeme demektir. Böyle bir mahkeme, haliyle başka bir mahkemeye tâbi değildir. Her yüksek mahkeme bir yargı kolunu temsil eder. Bir yargı kolu tek bir ilk derece mahkemesinden dahi oluşabilir. Eğer bu ilk derece mahkemesi nihaî ve kesin kararlar veriyorsa, yani kararlarına karşı başka mahkemelerde itiraz veya temyiz yoluna gidilemiyorsa bu mahkeme aynı zamanda bir yüksek mahkeme olarak kabul edilmelidir. Böyle bir durumda ise, bu mahkemenin tek başına bir yargı kolunu oluşturduğu sonucuna varılmalıdır. Türkiye’de Askerî Yüksek İdare Mahkemesinin durumu böyledir.

Buna karşılık, bir özel mahkemeler grubu, ne kadar yaygın olursa olsun, kendine has bir yüksek mahkemesi yoksa, kararlarına karşı mevcut bir yüksek mahkemede itiraz ve temyiz yoluna gidiliyorsa, o mahkemeler grubu, ayrı yargı kolu değil, kararlarının temyiz edildiği yüksek mahkemenin başında bulunduğu yargı koluna ait mahkeme olarak kabul edilmelidir. Böyle bir mahkeme, “uzmanlık mahkemesi” olarak nitelendirilir. Örneğin, Türkiye’de Devlet Güvenlik Mahkemelerinin durumu böyleydi. Sonuç olarak ne kadar yüksek mahkeme varsa, o kadar yargı kolu olduğunu söyleyebiliriz. O halde Türkiye’deki yargı kollarını tespit etmek için yüksek mahkemeleri belirlememiz gerekir⁴⁰.

Anayasa’nın 146-160. maddelerinde öngörülen yüksek mahkemelerden hareketle altı temel yargı kolunun varlığından söz edilebilir: Anayasa Mahkemesi ve Anayasa Yargısı, Yargıtay ve Adlî Yargı, Danıştay ve İdarî Yargı, Askeri Yargıtay ve Askeri Ceza Yargısı, Askerî Yüksek İdare Mahkemesi ve Askeri İdarî Yargı, Uyuşmazlık Mahkemesi ve Uyuşmazlık Yargısı.

Bu altı temel yargı kolunun yanı sıra, yargı kolu tanımından hareketle iki yargı kolundan daha söz etmek mümkündür. Bunlardan ilki, seçimlere ilişkin şikâyetleri ve itirazları karara bağlamakla görevli ilçe ve il seçim kurulları ile bu kurulların kararlarını

⁴⁰ Kemal GÖZLER (3), **Anayasa Hukukuna Giriş Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Düzeltilmiş On sekizinci Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Ağustos 2011, s.342.

kesin olarak incelemekle görevli Yüksek Seçim Kurulu'nun (AY m.79) oluşturduğu seçim yargısıdır. Diğerleri ise, yüksek mahkemeler arasında sayılmamakla birlikte, Anayasa'nın "Yargı" başlığını taşıyan Üçüncü Bölümü'nde düzenlenmiş olan, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlamakla görevli Sayıştay'ın oluşturduğu hesap yargısıdır⁴¹.

Tablo 1: Türkiye'de Yargı Kolları

YARGI KOLU	ANAYASA YARGISI	ADLİ YARGI	İDARİ YARGI	ASKERİ CEZA YARGISI	ASKERİ İDARİ YARGI	UYUŞMAZLIK YARGISI
Üst Derece Mahkeme	Anayasa Mahkemesi	Yargıtay	Danıştay Bölge İM	Askeri Yargıtay	Askeri	Uyuşmazlık Mahkemesi
İlk Derece Mahkeme		Hukuk(Sulh-Asliye) Ceza(Sulh-Asliye-Ağır)	İdare M. Vergi M.	Disiplin M. Askeri M.	Yüksek İdare Mahkemesi	

Kaynak: Kemal GÖZLER, **Anayasa Hukukuna Giriş Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Düzeltilmiş On sekizinci Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Ağustos 2011, s.342.

2.1. Anayasa Yargısı

Anayasa, bir ülkedeki iç hukuk normlar hiyerarşisinde en üstte yer alır. Diğer normlar onun altında ve ona uygun olmalıdır. Alt kademedeki kuralların bir üsttekine uygun olması, bu arada yasalarında Anayasaya uygun olması gerekir. Anayasaya uygunluk denetimi yapan organ ise Anayasa Mahkemesidir. Kanunların ve diğer bazı yasama işlemlerinin Anayasaya uygunluğunu denetlemede kullanılan yargı koluna Anayasa Yargısı denir⁴².

Anayasa yargısı, Anayasa Mahkemesi'nin Anayasa Mahkemesi sıfatıyla baktığı işler ile Yüce Divan sıfatıyla baktığı işlerin bütünüdür. Bakacağı yargı işleri sınırlı

⁴¹ HANAĞASI, ÖZEKES, **a.g.e.**, s.10.

⁴² YÜCE, **a.g.e.**, s.8.

sayıda olarak belirlenmiş olan Anayasa Mahkemesi'nin temel görevi bir kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığını incelemektir⁴³.

Anayasa Mahkemesi, bazı norm ve işlemlerin Anayasaya uygunluğunu denetleme görevini üç değişik yoldan yerine getirir. Birincisi iptal yolu, ikincisi itiraz, üçüncüsüne bireysel başvuru denir⁴⁴. Kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün, Anayasa'ya şekil ve esas bakımından aykırılığı iddiasıyla Cumhurbaşkanı, iktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyeler Anayasa Mahkemesi'nde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkına sahiptir⁴⁵ (İstisna: Parti gruplarının şekil bozukluğuna dayalı iptal davası açma yetkisi yoktur.). Genel olarak iptal davası açma süresi altmış gündür. Anayasaya aykırı olduğu iddia edilen kanunun Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altmış gün içinde Anayasa Mahkemesinde iptal davası açmaları gerekir (İstisna: Şekil bozukluğuna dayalı iptal davası açma süresi ise on gündür⁴⁶). İtiraz yolu, herkesin başvuracağı bir yoldur. Bunun için mahkemelerde görülmekte olan bir davada, tarafların kendisine uygulanacak olan kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin Anayasa'ya aykırı olduğu iddia etmeleri gerekir. Davayı görmekte olan hâkimin bu iddiayı ciddi bulması ya da hâkimin kendiliğinden kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin Anayasa'ya aykırı olduğunu düşünmesi halinde dosyanın incelenmesi için Anayasa Mahkemesine gönderir ve Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır⁴⁷. Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Kendisine anayasa şikâyeti de denilen bireysel başvuru yolu, temel hak ve hürriyetleri ihlal edilen kişilerin, başka başvuru yolları tükettikten sonra, Anayasa Mahkemesine başvurmalarıdır⁴⁸.

⁴³ SÜREN, **a.g.m.**, s.406.

⁴⁴ GÖZLER, **a.g.e.**, s.96.

⁴⁵ SÜREN, **a.g.m.**, s.406.

⁴⁶ GÖZLER, **a.g.e.**, s.97.

⁴⁷ Gülgün ILDIR, **Hukuka Giriş**, MKM Yayınları, Bursa, Ağustos 2008, s.116.

⁴⁸ GÖZLER, **a.g.e.**, s.97.

Anayasa Yüksek Mahkeme'nin, bu temel görev ve yetkisinin dışında Cumhurbaşkanını, Bakanlar Kurulu üyelerini, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Askeri Yargıtay, Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesi başkan ve üyeleri gibi yüksek devlet görevlilerini, görevleri ile ilgili işledikleri iddia olunan suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılamak gibi ek görev ve yetkileri de bulunmaktadır⁴⁹.

Anayasa Mahkemesi, iptal davası veya itiraz yoluyla gelen başvuruları inceler. Söz konusu kanunun Anayasaya aykırı olduğu kanısına varırsa kanunun iptaline; kanunun Anayasaya uygun olduğuna karar verirse, başvurunun reddine karar verir. Anayasa Mahkemelerin kararları kesindir. Anayasa Mahkemesi kararlarına karşı temyiz ve itiraz yolu yoktur. Anayasa Mahkemesi kararları, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idari makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar. Anayasa Mahkemesinin iptal kararı dava konusu olan kanun hükmünü ortadan kaldırdığı için bu karar herkes için hüküm ve sonuç doğurur. Anayasa Mahkemesi kararları, Resmi Gazete'de yayımlandığı gün yürürlüğe girer. İptal kararları geriye yürümez, geçmişe etkili değildir⁵⁰.

Anayasa Mahkemesinin iç yapısı, çalışma ve yargılama usulü Anayasanın 149'uncu maddesinde ve 10 Kasım 1983 tarih ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunda düzenlenmiştir. 149'uncu madde 12 Eylül 2010 tarihli halkoylamasıyla onaylanan 5982 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunuyla büyük ölçüde değişikliğe uğramıştır⁵¹.

2.2. Adli Yargı

Adli Yargı, öteki yargı kollarının görevlerine girmeyen bütün konuları kapsayan, olağan, genel ve en geniş olan yargı koludur⁵². Diğer bir ifadeyle uyuşmazlık, anayasa yargısının, idari yargının, askeri ceza yargısının, askeri idari yargının görevine

⁴⁹ SÜREN, **a.g.m.** , s.406.

⁵⁰ GÖZLER, **a.g.e.**, s.98.

⁵¹ GÖZLER (3), **a.g.e.**, s.367.

⁵² YÜCE, **a.g.e.**, s.13.

girmiyorsa, adli yargının görevine girmektedir⁵³. Adli yargı kendi içinde ceza yargısı ve medeni yargı şeklinde temel iki kola ayrılmaktadır⁵⁴.

Medeni yargı, özel hukuk alanında ortaya çıkan uyuşmazlıkların bir sonucu bağlanmasında mahkemelerin izleyecekleri usulleri belirleyen hukuk kurallarından oluşur. Örneğin, bir hukuk davasının hangi mahkemede açılacağı, iddiaları ispat etmek üzere kanıtların nasıl getirileceği, hükmün nasıl, ne şekilde verileceği ve ne zaman kesinleşeceği gibi konuları inceleyen ve hükme bağlayan hukuk dalıdır⁵⁵. Medeni yargılama hukukunda davalar çekişmeli yargı ve çekişmesiz yargı olmak üzere ikiye ayrılır. Çekişmeli yargıda, davacı ve davalı olarak iki taraf ve bir uyuşmazlık vardır. Örneğin boşanma davası, alacak davası gibi davalar çekişmeli yargı alanındaki davalardır. Çekişmesiz yargı ise, karşılıklı iki taraf ve bir uyuşmazlık olmamasına rağmen, bireylerin bazı haklarını korumak amacıyla, mahkeme kararlarına ihtiyaç duymaktadır⁵⁶. Çekişmesiz yargıda verilen kararlar, maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmez, karar haksız veya hatalı görülürse, daha sonra değiştirilebilir; yine kararın verilmesinden sonra ortaya çıkan yeni olaylara göre değiştirilebilmektedir⁵⁷. Örneğin bir akıl hastasını kısıtlayarak kendisine bir vasi ataması.

Ceza yargısı ise, kanunların suç saydığı fiilleri işleyenlerin kovuşturulması (takip edilmesi), yargılanması ve cezalandırılmasında uyulacak yöntemlerin (usullerin) nelerden ibaret bulunduğunu belirleyen hukuk kurallarının tümünden meydana gelir⁵⁸. Sübjektif maddi hakların ihlali medeni yargının konusunu oluştururken, devletin suç teşkil eden fiilleri cezalandırması ceza yargısının konusu oluşturur. Medeni yargı eşit şahıslar arasındaki denkleştirmeye hizmet ettiği halde, ceza yargısı, kamu düzeninin ihlaline yönelik hareketlerin cezalandırılmasına hizmet etmektedir. Adli yargıda mahkemeler ilk derece mahkemeleri, istinaf mahkemeleri (bölge adliye, ikinci derece) ve temyiz, kontrol mahkemesi Yargıtay olmak üzere üçe ayrılır⁵⁹.

⁵³ GÖZLER, **a.g.e.**, s.98.

⁵⁴ PEKCANİTEZ, ATALAY, ÖZEKES, **a.g.e.**, s.52.

⁵⁵ YÜCE, **a.g.e.**, s.13.

⁵⁶ İLDIR, **a.g.e.**, s.119.

⁵⁷ PEKCANİTEZ, ATALAY, ÖZEKES, **a.g.e.**, s.54.

⁵⁸ YÜCE, **a.g.e.**, s.13.

⁵⁹ AYGÖRMEZ, **a.g.e.**, s.13.

26 Eylül 2004 tarih ve 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun bölge idare mahkemelerinin kurulmasını öngörmektedir. Adalet Bakanlığı 5235 sayılı Kanunun 55'inci maddesine göre bu mahkemeleri en geç 1 Haziran 2005 tarihine kadar kuracaktı. Ancak yeterli hakim ve bina olmadığından bu mahkemeler faaliyete geçememiştir. Bölge adliye mahkemelerinin temel görevi adli yargı ilk derece mahkemelerince verilen ve kesin olmayan hüküm ve kararlara karşı yapılacak başvuruları inceleyip karara bağlamak olacaktır.

Ceza yargısında ilk derece mahkemelerini Sulh Ceza, Asliye Ceza, Ağır Ceza ve diğer özel yetkili mahkemelerden oluşur. Medeni yargıda ise Sulh Hukuk, Asliye Hukuk mahkemeleri ve diğer özel yetkili mahkemeler ilk derece mahkemesi olarak yetkili mahkemelerdir. Ceza yargısı ve medeni yargılamanın ikinci derece temyiz mercileri Bölge Adliye Mahkemeleri olacaktır. Adli yargının üst derece mahkemesi ise Yargıtay'dır⁶⁰. Yargıtay, adliye mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir adli yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme mercii olup, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile bu Kanun ve diğer kanunların hükümlerine göre görev yapan bağımsız bir yüksek mahkemedir (2797 sayılı Yargıtay Kanunu m.1).

2.3. İdari Yargı

İdari yargı, devletin merkezi yönetim ve yerel yönetim sistemleri içinde örgütlenmiş olan idare makamlarının kamu hukuku alanındaki eylem ve işlemlerinden doğan anlaşmazlıkların çözüldüğü yargı koludur⁶¹. İdarenin işlem ve eylemleri nedeniyle vatandaşın uğradığı mağduriyetin giderilmesi için müracaat ettiği yargı yolu idari yargıdır⁶². İdari yargı, idarenin hukuka aykırı işlemlerini iptal etmek, idari işlem ve

⁶⁰ AYGÖRMEZ, a.g.e., s.15.

⁶¹ YÜCE, a.g.e., s.17.

⁶² Kazım GÜLTEKİN, Askeri Yüksek İdare Mahkemesinde Açılan Tam Yargı Davalarında Tazminat Miktarının Değiştirilmesi, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi**, S:26, <http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=88>, (Erişim Tarihi: 16 Haziran 2012).

eylemlerden zarar görenlerin zararlarının tazminini sağlamakla görevli yargı düzenidir⁶³. İdari yargının alanında uyuşmazlığın bir tarafı her zaman idaredir⁶⁴.

İdari yargı alanında, mahkemeler ilk derece mahkemeleri ve üst derece mahkemeleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İlk derece mahkemeleri İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleridir. Üst derece mahkemeler ise Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dır. Ancak bazı durumlarda Danıştay da ilk derece mahkemesi olarak da görev yapmaktadır (Danıştay Kanunu m.24). İdari yargı alanında görev yapan mahkemeleri tezin ikinci bölümünde ayrıntılı bir biçimde anlatılacaktır.

2.4. Askeri Ceza Yargısı

Askeri ceza yargısı, askeri mahkemelerin askeri ceza hukuku alanındaki yargısal faaliyetlerini düzenlemektedir⁶⁵. Askeri yargı, askeri mahkemeler ve disiplin mahkemeleri tarafından yürütülür. Bu mahkemeler, asker kişiler tarafından işlenen askerî suçlar ile bunların asker kişiler aleyhine veya askerlik hizmet ve görevleriyle ilgili olarak işledikleri suçlara ait davalara bakmakla görevlidir. Devletin güvenliğine, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlara ait davalar her halde adliye mahkemelerinde görülmektedir.

Askeri yargı iki derecelidir. İlk derece mahkemeleri disiplin mahkemeleri ile askeri mahkemelerdir. Askeri ceza yargı kolunun üst derece mahkemesi Askeri Yargıtay'dır. Askeri Yargıtay, askeri mahkemelerce verilen karar ve hükümlerin son inceleme merciidir⁶⁶.

⁶³ Turan YILDIRIM, **İdari Yargı**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları, Eskişehir, Kasım 2011, s.28.

⁶⁴ İLDIR, **a.g.e.**, s.117.

⁶⁵ SÜREN, **a.g.m.**, s.407.

⁶⁶ Volkan ŞAHİN, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi'nin Görev Alanı Üzerine Bir İnceleme, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi**, Sayı:18, <http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=55>, (Erişim Tarihi: 16.06.2012).

2.5. Askeri İdari Yargı: Askeri Yüksek İdare Mahkemesi (AYİM)

Askeri Yüksek İdare Mahkemesi, bir devlet yetkisi olan yargı yetkisini Anayasanın 157. maddesi uyarınca ve bu maddenin çizdiği alan içinde kullanan özel görevli bir yüksek idare mahkemesidir⁶⁷. Askeri Yüksek İdare Mahkemesi, 1971 yılında, 1961 Anayasanın 140'ıncı maddesinin değiştirilmesiyle kurulmuştur. AYİM'in kuruluş ve görevleri 4 Temmuz 1972 tarih ve 1602 sayılı Kanunla düzenlenmiştir⁶⁸.

1982 Anayasasının 157. maddesiyle düzenlenmiş olan Askeri Yüksek İdare Mahkemesi, TC. Anayasasında öngörülen altı yüksek mahkemeden (diğerleri Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Uyuşmazlık Mahkemesi) birisi olup; askeri olmayan makamlarca tesis edilmiş olsa bile, asker kişileri ilgilendiren ve askeri hizmete ilişkin idari işlem ve eylemlerden doğan uyuşmazlıkların yargı denetimini yapan ilk ve son derece mahkemesidir⁶⁹. Ülkemizde askerî idarî yargı tek dereceli olarak örgütlenmiştir.

2.6. Uyuşmazlık Yargısı: Uyuşmazlık Mahkemesi

Ülkemizde birden çok yargı kolu bulunduğu için bunlar arasında görev ve hüküm uyuşmazlıklarının ortaya çıkması kaçınılmazdır. İşte bu tür uyuşmazlıkların çözümü için Anayasamız 158. maddesinde bir Uyuşmazlık Mahkemesi kurmuştur. Bu maddenin ilk fıkrasına göre, “Uyuşmazlık Mahkemesi adlî, idarî ve askerî yargı mercileri arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlıklarını kesin olarak çözümlenmeye yetkilidir”. Uyuşmazlık Mahkemesinin kuruluşu ve işleyişi 12 Haziran 1979 tarih ve 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir⁷⁰.

Uyuşmazlık Mahkemesi, bir başkan ile on iki asıl, on iki yedek üyeden kurulur. Uyuşmazlık mahkemesi üyeleri, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, Yargıtay Ceza Genel

⁶⁷ ŞAHİN, a.g.m.

⁶⁸ GÖZLER, a.g.e., s.121.

⁶⁹ Erol ALPAR, Askeri İdari Yargı Denetimi ve Avrupa Birliği ile Uyum Çerçevesinde Mevzuatımızdaki Değişiklikler, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi**, Sayı:19, <http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=557>, (Erişim Tarihi: 16.06.2012).

⁷⁰ GÖZLER (2), a.g.e., s.842.

Kurulu, Danıştay Genel Kurulu, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Genel Kurulu ve Askeri Yargıtay Genel Kurulu tarafından seçilir. Uyuşmazlık Mahkemesi başkanı ise, Anayasa Mahkemesince kendi asıl ve yedek üyeleri arasından seçilir.

Uyuşmazlık Mahkemesi, hukuk ve ceza bölümlerine ayrılır. Hukuk uyuşmazlıkları Hukuk Bölümü'nde, ceza uyuşmazlıkları Ceza Bölümü'nde karara bağlanır. Her bölüm, bir başkan ile altı asıl üyeden kurulur. Birlikte toplanan Hukuk ve Ceza Bölümleri, Uyuşmazlık Mahkemesi Genel Kurulu'nu teşkil ederler. Uyuşmazlık Mahkemesi Genel Kurulu, 2247 sayılı Kanunla belli edilen görevleri yerine getirir ve ayrıca bölümler arasında çıkan olumsuz görev uyuşmazlıklarında görevli bölümü belirler.

Uyuşmazlık Mahkemesi de, diğer yüksek yargı organları gibi kurul halinde çalışır. Hukuk ve Ceza Bölümlerinde ve Genel Kurul'da, üye tam sayısı hazır bulunmadıkça görüşmelere başlanamaz ve karar verilemez. Uyuşmazlık Mahkemesi'nin (Bölümlerin ve Genel Kurulun) kararları kesindir (2247 s. K. m.29) ve ilgili yerleri ve kişileri bağlar. Uyuşmazlık Mahkemesi kararları geciktirilmeksizin uygulanır⁷¹.

3. YARGILAMAYA İLİŞKİN ANA İLKELER

Anayasanın 2. maddesinde “Cumhuriyetin nitelikleri” arasında sayılan hukuk devleti ilkesi, bütün uygar demokratik rejimlerin temel özelliklerinden biridir. Bu kavram en kısa tanımıyla, vatandaşların hukukî güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır⁷².

Hukuk devleti anlayışının gerekleri konusunda değişik görüşler ileri sürülmüştür. Bunda da yerin, zamanın ve hukuk anlayışının etkisi olmuştur. Ülkemizde, hukuk devleti ilkesinden söz edilirken genellikle yönetimin yasallığı, yönetimin yargısal denetimi, yargıçların bağımsızlığı, yasaların Anayasaya uygunluğunun yargı yoluyla denetimi gibi konular üzerinde durulmaktadır. Kara Avrupası ülkelerinde, hukuk

⁷¹ HANAĞASI, ÖZEKES, a.g.e., s.10.

⁷² Burhan KUZU, “**Hukuk Devleti ve Hukuk Zihniyeti**”, <<http://www.siyasaliletisim.org/pdf/hukukdevletivehukukzihniyeti.pdf>>, (Erişim Tarihi: 27.06.2012).

devletinin gerekleri arasında temel haklar güvenliğine, erklerin ayrılması ilkesine de yer verilmektedir⁷³.

Yargı erkini elinde bulunduran devlet bu erki birtakım evrensel kurallar çerçevesinde kullanmaktadır. Yargılama erkini üstlenmiş olan bağımsız mahkemeler bu görevlerini ifa ederken adil karar verebilmeleri için uymaları gereken ilkelere yargılama ilkeleri denir. Yargılama hukukuna egemen olan ilkeler esas itibariyle, yargılama faaliyeti için de egemen ve etkin ilkelerdir.

Yargılama sürecinde her bir yargı kolunun uyması gereken belli başlı temel ilkeler söz konusudur. Ancak birçok ilke, yargılama kolları arasında iç içe geçmiş durumdadır. Örneğin, Medeni Usul Hukukunda mahkemelerin bağımsızlığı, hâkimlik ve savcılık teminatı gibi ilkeler Anayasa Hukukunda; Ceza Muhakemesi hukukundaki sözlülük, bağımsız ve tarafsız hâkim gibi ilkeler Medeni Usul Hukukunda da yer alabilmektedir⁷⁴. Yargılama ilişkin önemli bazı ilkeler aşağıda anlatılmıştır.

3.1. Hukuk Önünde Eşitlik

Anayasaya göre; herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.

Genel anlamda eşitlik ilkesi ise, şekli hukuki eşitlik ve maddi hukuki eşitlik olarak iki anlamda yorumlanabilir. Şekli hukuki eşitlikten kastedilen kanunların genel ve soyut

⁷³ İlter AKSOYLU, Hukuk Devleti İlkesi Ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Askeri Disiplin Hukukunun Değerlendirilmesi, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi**, Sayı:22, <http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=73>, (Erişim Tarihi: 28.06.2012).

⁷⁴ YÜCE, **a.g.e.**, s.28.

nitelik taşıması, yani kapsadığı herkese eşit olarak uygulanmasıdır. Maddi hukuki eşitlik, şekli eşitliğin ötesinde, aynı durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yarırlarda ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranma zorunluluğunu içermektedir. Bu anlamda eşitlik ilkesinin ihlal edilmiş olup olmadığının anlaşılabilmesi için anayasaya uygunluk denetiminde sadece kanunların genel ve soyut nitelik taşıyıp taşımadıklarının değil, onların içeriklerinin de araştırılması gerekir⁷⁵.

Hukukun bu genel ilkesi, herkesin hem mahkemeye eşit olarak ulaşma hem de bu mahkemeler tarafından eşit muamele edilme hakkına sahip olduğu anlamına gelmektedir. Uyuşmazlıkların çözümünde mahkemelerin bu ilkeye uyumu iki önemli sonuç doğurmaktadır. İlki yargılama sırasında, savunma ve iddiaya karşı kendi savlarını hazırlama, eşit fırsatlara sahip olacak şekilde muamele edilmesine dair temel ilkedir. Diğer yönü ise, uyuşmazlığın tarafının, aynı konumdaki diğer tarafla eşit bir biçimde muamele edilme hakkına sahip olmasıdır⁷⁶.

3.2. Tarafların Eşitliği İlkesi

Tarafların eşitliği ilkesi, yargı yeri önünde tarafların hakları bakımından tam bir eşitliğin olması ve bu durumun bütün yargılama boyunca sürmesini gerektirmektedir. Burada yapılmak istenen, yargılamada hakkaniyete uygun bir dengenin sağlanmasıdır. Tarafların eşitliği ilkesi hem ceza yargılamasında hem de medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıklarla ilgili yargılamalarda uygulanması gereken bir ilkedir⁷⁷.

Bu ilke, genel olarak, yargılama hukukunda ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin uygulanmasında, “silahların eşitliği” (egalite des armes) olarak adlandırılmaktadır. Anlamı, bir yargılama sürecinde, tarafların savlarını ileri sürmek, dinlettirmek ve kabul ettirebilmek için eşit şans ve olanaklara (kanıtların ileri sürülmesi,

⁷⁵ Faruk TEKİN, “Eşitlik, Anayasa Mahkeme Kararları Dergisi”, <<http://www.belgeler.com/blg/d8w/hukuk-eitlik>>, (Erişim Tarihi: 01.07.2012).

⁷⁶ YÜCE, a.g.e., s.29.

⁷⁷ Başar BAŞARAN, Adil Yargılama Hakkı, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007, s.126.

tanıkların dinletilmesi, duruşmalara ve karara katılma gibi) sahip olmaları ve bu konuda taraflardan birinin diğerine karşı avantajlı bir durumda olmamasının sağlanmasıdır.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde bu ilke açık olarak düzenlenmiş olmamakla birlikte, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi tarafından "adil yargılanma hakkının" kapsamında zımnen yer alan temel unsurlardan biri olarak kabul edilmiş ve uygulanmıştır⁷⁸.

3.3. Çelişmeli Yargı İlkesi

Çelişmeli yargılama ilkesi, dava sırasında mahkemenin kararını etkilemek amacıyla sunulan delil veya mütalaalar ya da görüşlerin her biri hakkında bilgi sahibi olma ve bunlar hakkında yorum yapma imkânının taraflara tanınması olarak özetlenebilir.

Çelişmeli yargılama ilkesi, silahların eşitliği ilkesi ile yakından ilgilidir. Bu iki ilke Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında birbirini tamamlar nitelikte kullanılmaktadır. Çünkü çelişmeli yargılama ilkesinin ihlal edilmesi, davasını savunabilmesi açısından taraflar arasındaki dengeyi bozabilmektedir. Çelişmeli yargılama, davanın karşı tarafının sunduğu delil veya dosyada bulunan her türlü mütalaa veya görüşten tarafların haberdar olması ve yorum yapabilme imkânına sahip olması demektir⁷⁹.

3.4. Yargı Bağımsızlığı İlkesi

Siyasal iktidar bir toplumdaki en üstün ve en kapsayıcı güçtür. Bu gücün kötüye kullanılmasını engelleyen en önemli unsurlardan biri çağdaş liberal demokratik rejimlerin tanımlayıcı unsurlarından biri olan "hukuk devleti" ilkesidir. Bu ilke gereği, bireyler gibi devlet organları da bu hukuk düzeni içerisinde hareket ederek siyasal

⁷⁸ TÜSİAD, **Yargılama Düzeninde Kalite**, TÜSİAD Yayınları, (Yayın No. T.SÜAD-T/98-11/237), İstanbul, Kasım 1998, s.32-33.

⁷⁹ Danıştay, 12'nci Dairesinin 22 Şubat 2006 tarih, 2005/6353 Esas ve 2006/540 Karar sayılı kararı, <<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=27212>>, (Erişim Tarihi: 01.07.2012).

iktidarı kullanma yetkisine sahip olanların, ellerindeki bu gücü söz konusu yetkiye sahip olmayanlar aleyhine kullanmaları önlenir.

Yargının, yasama ve yürütmenin anayasa ve yasalarla kendilerine çizilen hukuki sınırları aşıp aşmadıklarını denetleyebilmesi ve eğer aşmışlarsa öngörülen yaptırımları tespit edip uygulayabilmesi için yasama ve yürütmeden bağımsız olması gerekir. Bunu sağlamak içinse çağdaş demokrasilerde "kuvvetler ayrılığı" ilkesi kabul edilmiştir. Kuvvetler ayrılığı, siyasal iktidarın çeşitli devlet organları arasında bölüştürülmesini ifade eder. Yasama, yürütme ve yargı organları siyasal iktidarı birlikte kullanır; ancak yargının yasama ve yürütmeden "ayrı", onlardan "bağımsız" olması şarttır. Çünkü bağımsız bir yargı, diğer organların yasalara ve anayasaya uygun hareket edip etmediğini araştırabilir ve eğer bir aykırılık varsa bunun yaptırımını tespit edebilir. Öyleyse kuvvetler ayrılığı ilkesi, yargının yasama ve yürütmeden bağımsızlaşmasını sağlayarak hukuk devleti ilkesinin de uygulanmasını mümkün kılar⁸⁰. Yargı bağımsızlığı, hukuk devletinin ön koşulu ve âdil yargılanmanın temel garantisidir⁸¹. Bu ilke, önemi dolayısıyla anayasalarda ve uluslararası sözleşmelerde yer almaktadır⁸² (AY m.138/1; AİHM m.6).

Yargı bağımsızlığı, devlet yönetiminde hangi konum ve güçte olursa olsun hiçbir kurum ve kişinin, mahkeme ve hâkimlere emir verememesi, telkinde dahi bulunamaması ve yargıyı baskı altına alacak davranışlarda bulunamaması demektir⁸³. Yargı bağımsızlığı, hâkimin, görevini özellikle yasama ve yürütmeden gelebilecek etkilerden bağımsız olarak, sadece hukuka ve vicdani kanaatine göre yerine getirmesidir. Ancak bağımsız yargı için bu yeterli değildir. Çünkü yargı sadece kendi dışındaki güçlere karşı değil, kendi içinde de korunmalı, yargı yargıya karşı da bağımsız olmalıdır. Yargı içinde üst makamların alt makamlar üzerindeki denetimi yasanın öngördüğü şekilde gerçekleşmeli; hâkim, aynı derecedeki diğer hâkimlerden gelebilecek

⁸⁰ Levent GÖVENÇ, **Yargının Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı**, TEPAV, Anayasa Çalışma Metinleri 3, 2011, s.7.

⁸¹ Birleşmiş Milletler Bangalore Yargı Etiği İlkeleri (2003/43)

⁸² Nur CENTEL, Hamide ZAFER, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Açıköğretim Fakültesi Yayını Nu:864, Eskişehir, 2005, s.18.

⁸³ Haluk KONURALP, Muhammed ÖZEKES, **Yargı Örgütü ve Tebligat Hukuku**, Açıköğretim Fakültesi Yayını Nu:886, Eskişehir, 2005, s.5.

etkilere de maruz kalmamalıdır. Ayrıca yargı bağımsızlığı, kitle iletişim araçları, davaya taraf olanlar, siyasi partiler vb. yönlerden gelebilecek tehditlere karşı da korunmalıdır.

Yargı bağımsızlığı konusunda üzerinde durulması gereken bir diğer husus da güvencedir. Hâkime görev güvencesi ve ekonomik güvence de verilmelidir. 18'inci yy.da 1776 tarihli Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi'nde, Büyük Britanya Kralının, hâkimlerin görev sürelerini, maaşlarının tutarını ve ödeme biçimini yalnız kendi iradesine tabi tuttuğu; yargı yetkisinin verilmesine ilişkin yasaları onaylamamak suretiyle adaletin yerine getirilmesine engel olduğu belirtilmiştir. Ekonomik özgürlük, hâkimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasını kolaylaştıran bir faktördür⁸⁴.

3.5. Hâkimlik Teminatı İlkesi

Yargı yetkisi, hukuk devletinin temel kurumlarından olduğu için, her türlü baskı ve etkiden uzak bir biçimde yürütülmelidir. Anayasa, yargı bağımsızlığını, iki ayrı maddede vurgulamıştır, 138. madde mahkemelerin bağımsızlığını düzenlerken; 139. maddede hâkimlik ve savcılık teminatı kurallaştırılmıştır. Anayasa, hâkimlik ve savcılık teminatını 139. maddede şu şekilde düzenlemektedir: Hâkimler ve savcılar azlolanamaz, kendileri istemedikçe altmış beş yaşını bitirinceye kadar emekliye ayrılamaz; bir mahkemenin veya kadronun kaldırılması sebebiyle de olsa aylık, ödenek ve diğer özlük haklarından yoksun kılınamaz⁸⁵. Mahkemelerin organ olarak bağımsızlığı ancak yargı fonksiyonunu ifa eden hâkimlerin teminatlı bir statüye kavuşturulmaları, herhangi bir baskı ve tehditle karşılaşmaksızın görevlerinin tam bir serbestlik ve tarafsızlıkla yerine getirebilmeleri ile anlam kazanır⁸⁶. Hâkim teminatı hâkimlere tanınan bir imtiyaz değil, halk için kabul edilmiş bir teminattır. Hâkim teminatında önemli olan hâkimin şahsi menfaati değil, kamunun menfaatidir. Hâkimlik teminatında amaç, hâkimlerin nüfuz ve itibarlarının yükseltilmesi ve huzurlarının sağlanmasından ziyade, onların serbestçe ve bitaraf olarak hüküm verebilmelerini temin etmek, dolayısıyla halka, adaletin her türlü etki ve tesirden yoksun olarak tesis edildiği

⁸⁴ Nevin ÜNAL ÖZKORKUT, Yargı Bağımsızlığı Açısından Osmanlı'da ve Günümüz Türkiye'sinden Yargıya Genel Bir Bakış, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara, 2008, s.228.

⁸⁵ <<https://www.anadolu.edu.tr/aos/kitap/IOLTP/2293/unite09.pdf>>, (Erişim Tarihi: 08.07.2012).

⁸⁶ Gökhan SAYIN, “**Hâkimin Hukuki Sorumluluğu**”, <<http://www.abchukuk.com/makale/makale421.html>>, (Erişim Tarihi: 05.07.2012).

konusunda emniyet ve güven telkin etmektir. Hâkim teminatı adaletin ve adalete inancın başlıca şartıdır⁸⁷.

3.6. Doğal Hâkim İlkesi

Doğal hâkim, yasayla suç tarihinden önce kurulmuş, her bakımdan yetkili yargılama makamındaki hâkimdir. Aydınlanma çağında, keyfi yargıya karşı mücadele sonucunda oluşturulan bu ilkeye göre, herhangi bir olayı yargılayacak mahkeme, olay meydana geldikten sonra değil, önceden ve genel olarak yasayla kurulmuş olmalıdır⁸⁸. Buna göre, bir uyuşmazlık ancak uyuşmazlığın doğumu anında görevli ve yetkili olan mahkeme tarafından yargılanabilecektir. Böylece doğal hâkim ilkesiyle, davanın olaydan sonra çıkarılacak bir kanunla kurulacak bir mahkeme tarafından yargılanması yasaklanmakta, yani kişiye veya olaya özgü mahkeme kurma imkânı ortadan kaldırılmaktadır⁸⁹. Anayasa Mahkemesinin 05.05.2004 tarih ve E:2002/170, K:2004/54 sayılı kararında “.....Anayasa’nın 37. maddesinde, yasal yargıç güvencesi şöyle belirtilmektedir: “Hiç kimse kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamaz. Bir kimseyi kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarma sonucunu doğuran yargı yetkisine sahip olağanüstü merciler kurulamaz.” bu maddede düzenlenmiş olan yasal yargıç güvencesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6’ncı ve Anayasa’nın 36’ncı maddelerinde ifade edilen adil yargılanma hakkının en önemli ögesi olan “kanuni, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde yargılanma” hakkının temelini oluşturmaktadır⁹⁰.

3.7. Hâkimin Tarafsızlığı İlkesi

Hâkimlerin davanın taraflardan biri lehine veya aleyhine değil, hukuk kurallarına ve vicdani kanatlarına göre karar vermesi, hukuka olan güvenin tesis edilmesi açısından

⁸⁷ Mesut EROL, Kanada’da Mahkemelerin Bağımsızlığı ve Hâkimlik Teminatı, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S:86, 2009, s.316, <http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2010-86-585.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.07.2012).

⁸⁸ CENTEL, ZAFER, **a.g.e.**, s.16.

⁸⁹ GÖZLER (2), **a.g.e.**, s.844.

⁹⁰ Askeri Yüksek İdare Mahkemesinin 1’inci Dairesinin, 04 Ocak 2005 tarih ve 2004/791 Esas ve 2005/3 Karar sayılı kararı, <http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_karar_detay.asp?IDNO=3888&ctg=000002000001000008>, (Erişim Tarihi:08.07.2012).

büyük önem taşır. Dolayısıyla, yargının tarafsızlığı bir ülkedeki hukuk sisteminin meşruiyet kazanması ve bu meşruiyetin sürdürülmesine olumlu anlamda katkıda bulunur⁹¹. Hâkimin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, birbirlerinden farklı olmalarına karşın, aynı zamanda birbirleriyle iç içe bulunan kavramlardır. Gerçekten, bağımsız olmayan bir hâkimden tarafsız bir hüküm beklenemez.

Ceza muhakemesinde yargılama makamını işgal eden hâkimin bağımsız olması, onun görevini yaparken hiç bir etki ile baskı altında kalmaması ve hiç bir kişi veya merciden emir almaması, kısacası özgür olması demektir. Hâkimin tarafsızlığı ise yargılama yaparken yan tutmaması, taraflara karşı objektif olması ve kişiliğinden sıyrılabilmesidir. Hukuk devleti ilkesinin bir gereği de tarafsız hâkimce yargılanmaktır. Eğer aynı davada taraflar başka kişiler ya da hâkim başka hâkim olsa da yine aynı karar verilebilecekse, tarafsızlık söz konusu demektir⁹².

3.8. Duruşmaların Açık (Aleni) Olması İlkesi

Aleniyet ilkesi; hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesi, uyuşmazlığın taraflarının adil bir şekilde yargılanmaları, mahkemelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığının sağlanması açısından usul hukukunda pek çok amaca hizmet etmektedir. Aleniyet öncelikle hukuk devleti ilkesinin önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Bu ilke, hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur. Adil bir yargılamadan bahsedebilmek için öncelikle yargılamanın aleniyeti ve kamuya açıklığı şarttır. Bu ilke özgür demokratik düzenlerde çok önemli görülmesine de politik istikrarsızlık dönemlerinde hukuk devletinin ayakta kalabilmesi açısından korunması çok önemli bir fonksiyon ifa eder. Anayasanın 141. maddesine göre; mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir⁹³. 141. maddesinin ikinci fıkrasında ise küçüklerin yargılanması hakkında kanunla özel hükümler konulur, denilmektedir⁹⁴.

⁹¹ GÖVENÇ, a.g.e., s.9.

⁹² Nur CENTEL, “Hâkimin Tarafsızlığı ve Güvenceleri”, <<http://www.nurcentel.com/makaleler/guncelhukuktarafsizlik.pdf>>, (Erişim Tarihi: 08.07.2012).

⁹³ Kazım USLU, Davaların Aleni Surette Görülmesi ve Kamuya Açık Yargılama, *Adalet Dergisi*, S:28, Mayıs, 2007, s.253.

⁹⁴ Anayasa Mahkemesi'nin, 29 Ocak 2009 tarihli, E. 2005/124, K. 2009/13 karar sayılı kararı.

Aleniyet ilkesi taşıdığı önem nedeniyle pek çok ülkenin anayasası tarafından da garanti altına alınmıştır. İnsan Hakları Evrensel Beyannamesinin (İHEB) 11. maddesine göre “Hiçbir şahıs müdafaası için lüzumlu bütün teminatın bahşedilmiş bulunduğu aleni bir muhakeme salonunda mahkûm edilmedikçe cezalandırılmaz.” Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin (AİHS) 6/2 hükmü gereğince, “Hüküm aleni olarak verilir. Şu kadar ki demokratik bir toplumda kamu düzeninin veya milli güvenliğin veya ahlâkın yararına veya küçüklerin menfaati yahut davaya taraf olanların korunması veya adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemece zaruri görülecek ölçüde aleniyet, davanın devamınca tamamen veya kısmen basın mensupları ve halk hakkında sınırlandırılabilir”. AİHS’ye göre aleniyet, adil yargılanma hakkının vazgeçilmez bir unsurudur⁹⁵.

3.9. Adil Yargılama İlkesi

Adil yargılanma, insan hakları ile sanığın ve mağdurun hakları ihlal edilmeden yapılan yargılamadır⁹⁶. Adil yargılanma hakkı; ceza yargılaması açısından, sanık ve iddia makamı arasında bir fark gözetmeksizin, karşılıklı olarak iddialarını ileri sürebilmeleri ve savunmalarını yapabilmeleridir⁹⁷. Adil yargılanma hakkı, dokunulmaz ve vazgeçilmez bir hak olarak, yargılamanın insan haklarına ve demokratik kurallara en uygun şekilde yapılmasının ve böylelikle, insan hakları ve özgürlüklerin güvence altına alınmasının garantisidir.

Evrensel nitelikli insan haklarının en önemlilerinden birisi olan adil yargılanma hakkı, Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) ile başlayarak bugüne kadar sürekli gelişmiş ve gerçek anlamda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde yerini bulmuştur. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. maddesi, tamamıyla adil yargılanma hakkına ve bu hakkın unsurlarına ayrılmıştır⁹⁸. Bireyin medeni hak ve

⁹⁵ USLU, **a.g.m.**, s.253.

⁹⁶ YÜCE, **a.g.e.**, s.36.

⁹⁷ Danıştay, 10’uncu Dairesinin, 03 Kasım 1998 tarih ve 1998/7166 Esas ve 1998/5511 Karar sayılı kararı.

⁹⁸ M. Serhat KAŞIKARA, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. Maddesi Çerçevesinde Makul Süre İçerisinde Yargılanma Hakkı, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:84, 2009, s.231.

yükümlülüklerinin belirlenmesi veya suçlanması durumunda 6. madde açık ve adil yargılama hakkını teminat altına alır⁹⁹.

Adil yargılanma hakkı bireylerin devlet önünde saygı gördüklerinin göstergesi, bireylerin içinde yaşadıkları toplumda kendilerini değerli hissetmelerinin en önemli gereğidir¹⁰⁰. Adil yargılanma hakkı, temel ve evrensel bir hak olmakla birlikte gerek bölgesel düzlemde, gerekse uluslararası alanda yapılmış birden çok sözleşmede düzenlenmiştir¹⁰¹. Adil yargılanma hakkı Türk hukukunda açıkça Anayasanın 36. maddesinde zikredilmiştir. Anılan maddeye göre herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. TBMM Anayasa Komisyonu, Türkiye Cumhuriyetinin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerce de güvence altına alınması gerekçesiyle adil yargılanma hakkını 2001 yılında metne dâhil etmiştir¹⁰².

3.10. Usul Ekonomisi İlkesi

Usul ekonomisi, medenî yargılama hukukuna egemen olan ilkelere biridir. Yargılamanın etkinliğine hizmet eden usul ekonomisinde, hâkimin yasanın öngördüğü düzen (intizam) çerçevesinde yargılamayı kolaylaştırarak, gereksiz zaman kaybına ve gereksiz masrafa sebebiyet vermeksizin âdil karara varması sağlanmaktadır¹⁰³.

Usul ekonomisi ilkesi, bir davanın çabuk, basit ve ucuz bir biçimde görülmesidir. Usul ekonomisi ilkesi hukukumuzda önemli bir yere sahip olduğundan bu ilke, anayasal ilke olarak düzenlenmiştir. Anayasanın 141. maddesinin son fıkrası uyarınca davaların

⁹⁹ Nuala Mole ve Catharina Harby, **Adil Yargılanma Hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi'nin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz**, İnsan Hakları Kitapçıkları Nu:3, Council of Europe 2001, Almanya, 2001,

<http://www.ihop.org.tr/dosya/coe/adil_yargilanma.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.02.2012).

¹⁰⁰ Hakan KARAKEHYA, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi (Adil Yargılanma Hakkı) Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi**, Kasım 2007, s.15.

¹⁰¹ Hüseyin TURAN, Adil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ndeki Yeri ve Önemi, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:84, 2009, s.213.

¹⁰² Tacettin KABATEPE, Hukuk Yargılamaında (Adil Yargılanma Hakkının Bir Unsuru Olarak) Makul Süre, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi**, Ankara 2009, s.5.

¹⁰³ Ejder YILMAZ, Usul Ekonomisi, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:57, Sayı:1, 2008, s.245.

en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, hâkimin görevidir. Bu ilke, Hukuk Usulü Muhakeme Kanununun 77. maddesinde de yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca da hâkim, davayı mümkün olduğu kadar çabuk ve düzenli bir biçimde sonuçlandırmakla yükümlüdür¹⁰⁴. AİHS'nin 6. maddesinin 1. fıkrası, makul sürede yargılanmamayı “adil yargılanma hakkının ihlâli” olarak görmektedir¹⁰⁵.

3.11. Ölçülülük Denetimi İlkesi

Kavramsal olarak ölçülülük, bir eylemin, yöneldiği amaçla orantılı olmasını, temel hak ve özgürlüklere sınırlandırmalar getirildiğinde ise amaca ulaşmak için zorunlu ve gerekli olandan fazlasına başvurulamayacağı kastedilir. İlkenin içeriğinde alt ilkeler yer almaktadır. İlk olarak, bir özgürlük ya da hakkı sınırlandırmada başvuru aracının sınırlandırmayla ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olması anlamına gelen elverişlilik alt ilkesi; ikinci olarak sınırlandırma aracının, amaç için gerekli olması anlamına gelen gereklilik alt ilkesi ve son olarak araçla amaç arasında ölçülü bir oran bulunması anlamına gelen orantılılık alt ilkesi ilkenin içeriğinde yer alır¹⁰⁶. Nesnel bir hukuk kaidesi olarak ölçülülük ilkesi bir yandan bireyin temel hak konumlarına müdahalelerine izin verir, diğer yandan temel hakkın kaldırılmasına ve özüne dokunulmasına izin vermez¹⁰⁷.

Avrupa Birliği Hukukunda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 8'den 11'e kadarki maddelerinin 2. fıkraları, 14 ile 15. maddeleri ve Ek Birinci Protokolün 1. maddesi hükümlerinde yer alan ölçülülük ilkesi, AİHM ve ATAD (Avrupa Topluluğu Adalet Divanı) kararlarında yaptırım ve yükümlülüklerin denetiminde kullanılmaktadır. Avrupa birliği hukuku bakımından hukukun genel ilkesi olan ölçülülük esası, 3 Ekim 2001 tarih ve 4709 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle Anayasanın 13 ve 15.

¹⁰⁴ Mehmet YILMAZ, Medeni Usul Hukukunda Mahkemelerin Kamu Düzenine İlişkin Yetkisi, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi**, Ankara 2004, s.7.

¹⁰⁵ İbrahim ÇETİN, Yargılamada Etkinlik Arayışları: Medeni Usul Hukukunda Usul Ekonomisi, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:78, Temmuz-Eylül 2010, s.90.

¹⁰⁶ YÜCE, **a.g.e.**, s.39.

¹⁰⁷ Cristian RUMPF, Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:10, 1993, s.29.

maddelerinde vücut bulmuş, bu surette pozitif bir dayanağa kavuşmuştur¹⁰⁸. Anayasanın 13. maddesinde ifade edildiği gibi; temel hak ve özgürlükler, özlerine dokunulmaksızın, ölçülülük ilkesine uygun biçimde, yasayla sınırlandırılabilir. Ölçülülük ilkesi gereği olarak kısıtlamada başvuru araç, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmalı, araçla amaç, ölçüsüz bir oran içinde bulunmamalıdır.

Ölçülülük ilkesi ile temel hak ve özgürlükler güvence altına alınmakta, sınırlandırılan hak ve özgürlükler arasında denge kurulması ve mümkün olduğunca sınırlanan hak ve özgürlüğe az zarar verilmesi amaçlanmaktadır. Yani önlem elverişli ve zorunlu olmalı, amaca göre dengeli bir orantı içinde kalmalıdır¹⁰⁹.

3.12. Kararların Gerekçeli Olması İlkesi

Kararların gerekçeli olması demek, dayandığı kanuni ve hukuki sebeplerin, hüküm kısmında yer alması demektir. Gerekçe, hem davanın taraflarına kararın nedenini açıklar, hem de temyiz yoluyla incelemeyi kolaylaştırır. Gerekçeler hükmün zaruri unsurlarından biridir. Zira hükmün doğru ve isabetli olup olmadığını tayinde ölçü olacak olan bu mucip sebeplerdir. Mahkeme kararlarının gerekçeli olacağı Anayasanın 141. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin 3. fıkrasına göre; “Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır.” şeklinde yer almaktadır¹¹⁰. Kararın gerekçeli olması hukuk devletinin ve hukuki güvenlik ilkesinin de bir gereğidir. Zira, mahkemenin keyfilikten uzak şekilde, hukuka ve kanuna uygun karar verip vermediği ancak gerekçeden anlaşılabilir. Bu sebeptir ki, Anayasa'da kararların gerekçeli olması özel olarak vurgulanmıştır¹¹¹.

¹⁰⁸ Askeri Yüksek İdare Mahkemesinin 1'inci Dairesinin, 01.03.2005 tarih ve 2004/868 Esas ve 2005/267 Karar sayılı kararı.

¹⁰⁹ Danıştay, 10. Dairesinin Esas Nu:2009/13450.

¹¹⁰ İlter AKSOYLU, İdari Yargı Kararlarının Gerekçelerinin Bağlayıcılığı, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi**, Sayı:21,

<http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=70>, (Erişim Tarihi: 15.07.2012).

¹¹¹ Yargıtay 10'uncu Hukuk Dairesinin 24 Haziran 2008 tarih, 2007/24779 Esas ve 2008/8902 Karar sayılı kararı.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA VERGİ YARGISI SİSTEMLERİNİN İNCELENMESİ

1. GENEL AÇIKLAMALAR

Günümüzde, devletin fonksiyonları çok çeşitlidir. Devlet çeşitli kamu hizmetleri yanında, birtakım sosyal ve ekonomik hizmetler de ifa etmektedir. Devlet bu hizmetleri başarılı bir şekilde yürütülebilmesi için mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Devlet masraflarını karşılamak için kullandığı en önemli kaynak ise vergidir¹¹².

Tarihsel bir olay olarak vergi, zaman ve mekân içinde büyük değişikliklere uğramıştır¹¹³. Vergi, önceleri her yerde verenin isteğine bağlı idi. Halk, kabile başkanlarına yahut devlet başkanlarına, çoğu zaman dinsel ve diğer çeşit nedenlerle vergiyi bir armağan şeklinde veriyordu. Bu aşamada vergi, mali bir yardım niteliğindedir. Zamanla vergi bir görev ve fedakârlık olarak kabul edilmeye başlandı. Ancak bu devirlerde, verginin kanuni bir dayanağı olmaması nedeniyle, vergi yargısının sözü bile edilmiyordu. Daha sonraları ise vergi, kanuni bir zorunluluk şekline büründü. Fakat o zamanlarda da vergi sistemleri, hukuki dayanak ve kurallardan yoksun, basit ve dar bir anlayış içinde hazırlanmış birkaç kanundan oluşuyordu. Bu aşamada ise vergi uyuşmazlıklarının sayısı çok az oluyor ve uygulamadan çıkarılan kurullara göre çözümlenerek sonuçlandırılıyordu. Yani vergi yargısının bugünkü şekli, bir kavramı ve önemi gene yoktu. Zamanla vergilerin son derece çeşitlenmesi, vergi yüklerinin eskiye oranla kıyaslanmayacak şekilde ağırlaştırılması ve vergi kanunlarının günün koşullarına uydurulması amacıyla sık sık değiştirilmesi ortaya yığınla vergi anlaşmazlığı çıkarmış ve böylece de vergi yargısı önem kazanmaya başlamıştır¹¹⁴.

¹¹² Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 3'üncü Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1991, s.102.

¹¹³ Şerafettin AKSOY, **a.g.e.**, s.102.

¹¹⁴ M. Kamil MUTLUER, **Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No.141/87, Eskişehir, 1975, s.1.

1.1. Vergi Yargısı Kavramı

Devlet, varlığını sürdürebilmek, ihtiyaçlarını karşılayabilmek için gelir elde etmek ve elde ettiği gelirleri ihtiyaçları için harcamak zorunda olan bir mekanizmadır. Günümüzde devletlerin ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacı ile aldığı iktisadi kıymetlerin en önemlisini vergi gelirleri oluşturmaktadır¹¹⁵. Vergi, devletin ve kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş diğer kamu kuruluşlarının, yüklendikleri mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden, yasal esaslara uymak kaydı ile hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir¹¹⁶. Devletin egemenlik gücü sahasında sahip olduğu en önemli yetkilerden biri vergilendirme yetkisidir¹¹⁷. Vergi dolayısıyla devlet ve bireyler arasında bir borç alacak ilişkisi doğurmaktadır. Bu da her iki tarafa sorumluluk yüklemektedir. Bu ilişkinin bir ucunda tek taraflı iradesi ve egemenlik gücü ile vergi toplayan devlet; öbür tarafında ise devlet otoritesini kabul etmenin getirdiği sorumlulukla vergi borcunu ödemek durumunda bulunan mükellef vardır. Devlet, vergileri idari bir kuruluş olan vergi idareleri eliyle toplamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesi vergi dairesini “mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire ” şeklinde tanımlamıştır¹¹⁸.

Mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında kanunların uygulanması sürecinde ortaya çıkan sorunların idari yollardan çözümlenememesi nedeniyle ilgililerin bu sorunlarını gidermek için tarafsız ve bağımsız yargı organlarına başvurarak hak arama sürecine ya da vergi uyuşmazlıkları konusunda başvuru yoluyla vergi yargısı denir¹¹⁹. Vergi yargısı, devletin vergilendirme işlemleri dolayısıyla idare ve yükümlü arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, vergilendirme işlemlerini bir düzen

¹¹⁵ Akın KIVRAKDAL, Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006, s.3.

¹¹⁶ Naci B. MUTER, A. Kemal ÇELEBİ ve Süreyya SAKINÇ, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, Manisa, 2008, s.121.

¹¹⁷ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, Vergi Usul Hukuku, İzmir 2010, s.34.

¹¹⁸ TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., s.50.

¹¹⁹ Mehmet YÜCE, a.g.e., s.1.

içine sokan hukuk kurallarını uygulamak suretiyle çözümleyerek yargısal karar verme faaliyeti olarak da tanımlanabilir¹²⁰.

Çeşitli ülkelerde, vergi uyuşmazlığı kavramının karşılığı olarak, farklı deyimler kullanılmaktadır. Örneğin, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nde "contentious fiscal", Fransa'da "contentieux fiscal", Almanya'da "steuerjust" ya da "berufungs verfahren", İtalya'da da "giris-diziona ficcale" gibi terimler kullanılmaktadır. Vergi yargısı kavramının karşılığı olarak da, Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere'de "Financial Jurisdiction" veya "Fiscal Jurisdiction", Almanya'da "finanziellegerichtbarkeit" ya da "Steuerjustiz", Fransa'da "La Jurisdiction Financiere" veya "La Jurisdiction Fiscale" gibi terimler kullanılmaktadır¹²¹. Ülkemizde ise, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları anlamına gelen, mali kaza (yargı), vergi kazası (yargısı), maliye yargısı ve vergi muhakemesi terimleri kullanılmaktadır. Fakat mali yargı ve vergi yargısı terimleri bunlardan en çok kullanılanlardır¹²². Ancak, mali yargı ve vergi yargısı kavramları, mali kanunlarda doğan uyuşmazlıkları çözümleyen yargılama kurallarını kapsamına karşın, eş anlamlı kullanılmamalıdır. Bu fark mali hukuk ile vergi hukuku arasındaki kapsam farklılığından doğmaktadır¹²³. Mali yargı terimi vergi yargısına göre daha geniş kapsamlıdır. Mali yargı, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelir, gider, borçlanma, devlet mallarının yönetimi gibi mali hukukun konusuna giren tüm mali işlemlere ilişkin uyuşmazlıkların çözümlendiği yargı kuruluşlarını içermektedir. Vergi yargısı ise, sadece kamu gelirlerinden vergi ve benzeri gelirlere ilişkin uyuşmazlıkları konu edinmektedir. Mali yargıya göre kapsamı daha dardır. Ancak mali yargının en önemli bir bölümünü oluşturmaktadır¹²⁴. Buna göre;

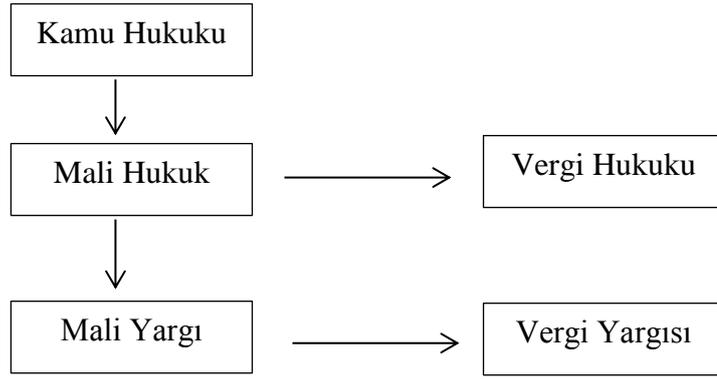
¹²⁰ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, A. Burçin YERELİ, **Türk Vergi Yargısı**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş İkinci Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, Şubat, 1999, s.1.

¹²¹ Şükrü KIZILOL, Zuhâl KIZILOL, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012, s.67.

¹²² MUTLUER, **a.g.e.**, s.5.

¹²³ KIZILOL, KIZILOL, **a.g.e.**, s.67.

¹²⁴ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 15.Baskı, Siyasal Kitapevi, Aralık 2003, Ankara, s.204.



Şekil 1: Mali Yargı, Vergi Yargısı Ayrımı

Kaynak: Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, A. Burçin YERELİ, **Türk Vergi Yargısı**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş İkinci Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, Şubat, 1999, s.4.

Mali hukuk, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin bütün mali faaliyetlerini düzenleyen, hukuk usul ve kurallarını inceleyen hukuk dalıdır. Devletin mali faaliyetleri ise başlıca kamu gelirleri ve kamu giderlerine ile bunların denkleştirilmesine aittir¹²⁵. Vergi hukuku ise devletin hâkimiyet hakkına dayanarak almış olduğu vergi dolayısıyla ortaya çıkan, hak ve ödevleri düzenleyen ve verginin hukuki esasını inceleyen objektif bir hukuk dalıdır¹²⁶. İşte vergi hukuku, kamu gelirlerinin yalnız zora dayanan kısmı ile ilgili bulunmakta ve mali hukukun bir alt dalını oluşturmaktadır. Bu bakımdan vergi yargısı, mali yargının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır¹²⁷.

Vergi yargısı denince, vergi mükellefleri ile vergi dairesi arasında doğan ihtilafları çözümleyen usul hükümleri yanında, vergi yargı teşkilatının kuruluş ve işleyişini tanzim eden hükümlerin de anlaşılması gerekir. Çünkü vergi yargı teşkilatının kuruluşunu ve işleyişini tanzim eden hükümlerin ve ihtilafların çözümüne dolaylı da olsa çok büyük etkisi olmaktadır¹²⁸.

¹²⁵ MUTLUER, a.g.e., s.7.

¹²⁶ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuk Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 24. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2010, s.36.

¹²⁷ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, a.g.e., s.4.

¹²⁸ AKSOY, a.g.e., s.105.

1.2. Vergi Yargısının Kapsamı

Vergi yargısı, vergi kanunlarının uygulanmasında idare ile yükümlü ya da sorumlu arasında meydana gelen ve hata düzeltme, uzlaşma gibi kurumlardan yararlanılmak suretiyle çözümlenmeyen sorunların, taraflarca uyuşmazlık haline getirilerek yargı organlarına intikal ettirilmeleri halinde bağımsız ve tarafsız mahkemeler tarafından kesin olarak çözümlenmesi ve sonuçlandırılmasıdır. Yargı kavramı, yargı organlarının yanı sıra bu organların uyguladıkları usul hükümlerini de içermektedir. Bu itibarla, vergi uyuşmazlıklarına bakan yargı organları ile bunların uyguladıkları usul hükümlerin tamamı vergi yargısını oluşturmaktadır¹²⁹.

Yargısal çözüm yolu, vergi sorunlarının çözüm yollarının bir tamamlayıcısı olarak sorunların uyuşmazlık haline dönüştürülerek yargı organı önünde bir dava konusu yapılması suretiyle kesin sonuca bağlanması içeren bir yoldur. Vergi sorunları çözüm yolları subjektif nitelikli bireysel işlemleri kapsarken, yargısal çözüm yolu bu işlemlerle birlikte objektif karakterli genel düzenleyici işlemleri de kapsamaktadır. Dolayısıyla yargısal çözüm yolu, vergi sorunları çözüm yollarına göre daha geniş kapsamlıdır¹³⁰.

Vergi yargısında çözümlenmesi gereken uyuşmazlıklar, verginin tarh ve tebliğ edilmesi, tahsil edilmesi aşamalarında yapılan işlemler ile ceza kesme işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca bunlara yükümlülerin vergilendirme konusunda idari düzenlemelerin kanunlara ve hukukun genel ilkelerine aykırılığını ileri sürmelerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar da eklenir. Yürütmenin vergi hukuku alanında yaptığı genel düzenleyici işlemlerin kanunlara/hukuka uygunluğunu denetimi görevi de vergi yargısında aittir. Vergi yargısı organı hukuka/kanuna aykırı düzenlemelere uymak ve bunları uygulamak zorunda olmadığı gibi duruma göre bunları iptal etme yetkisine de sahiptir. Vergi kanunlarının Anayasa uygunluğunun iptal davası ve itiraz yoluyla denetimi Anayasa Mahkemesi'nin görev ve yetki alanına girdiğinden, vergi yargısı mercilerinin bu anlamda bir anayasaya uygunluk denetimi yapmaları mümkün değildir. Buna karşılık görülmekte olan bir davada belli bir vergi kanunu hükmünün Anayasaya

¹²⁹ Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2001, s.60.

¹³⁰ YÜCE, **a.g.e.**, s.44.

aykırı olduğu kanaatine ulaşan vergi yargısı organının, re'sen ya da bu yolda ileri sürülen bir iddiayı ciddi bulması üzerine konuyu Anayasa Mahkemesine intikal ettirmesi mümkündür¹³¹. Ayrıca vergi ceza hukuku hükümleri uyarınca “hürriyeti bağlayıcı vergi suçları” olarak adlandırılan vergi suçlarına hapis cezası müeyyidesi öngörüldüğünden bu konuda doğan uyuşmazlıkların çözümü adli yargı görev alanına girmektedir. Dolayısıyla hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren uyuşmazlıklar idari yargı dolayısıyla vergi yargısının görev alanına girmemektedir. Bu bağlamda vergi yargısı, vergi ceza hukukunda yer alan vergi kabahatlerine ilişkin hükümlerin vergi idaresince tatbiki sonucu tesis edilen bireysel idari işlemlerden doğan uyuşmazlıkların karara bağlaması ile yürütmenin vergi hukuku alanında yaptığı genel düzenleyici işlemlerin hukuka uygunluğu denetimi kapsar¹³².

1.3. Vergi Yargısının Genel Yargı Sistemi İçindeki Yeri

Genel yargı sistemi tarihi akış içinde incelendiğinde, ilişkilerin basitliği ve faaliyetlerin sınırlı oluşu nedeniyle yargı kolları arasında bir ayırım yapılmaya gerek görülmemiştir¹³³. Gerek yargı organı gerekse yargılama bir birlik içinde yürütülmüştür. Özel kişiler arasında çıkan hukuki uyuşmazlıklar yargı konusu oluyor ve adli yargı içinde çözümleniyordu. XVIII inci yüzyılda, kamusal idarelerinin girişimlerinin pek az olması nedeniyle idari yargının sözü bile edilmiyordu¹³⁴. Ancak XIX uncu yüzyılda kamu hizmeti anlayışının ve kamu kuruluşlarının görevlerinin kapsamının genişletilmesi ve kamu teşebbüslerinin artışı sonucunda, kamu idareleri ile birey arasında daha fazla hukuki ihtilafların çıktığı görülmektedir. Önceleri ortaya çıkan bu tür uyuşmazlıklar, genel hukuk kurallarına göre, diğer hukuki anlaşmazlıkların çözümlendiği yargı mercilerinde, incelenip halledildiği adli yargı organı olan adalet mahkemelerinde karara bağlanıyordu¹³⁵. Ancak idari uyuşmazlıklarının teknik özelliklerinin bulunması, adalet mahkemelerinin idarenin teknik inceliklerini bilmemeleri, kuvvetler ayrılığı ilkesinin, idari uyuşmazlıkların adalet mahkemelerinde

¹³¹ Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuk**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.760.

¹³² YÜCE, **a.g.e.**, s.44.

¹³³ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.70.

¹³⁴ MUTLUER, **a.g.e.**, s.10.

¹³⁵ AKSOY, **a.g.e.**, s.110.

yargılanmasına uygun olmayışı, sosyal yaşantının gelişmesiyle birlikte, kamu hizmetlerinin ve kamu kuruluşlarının artması sonucu uyuşmazlıkların çoğalması gibi nedenlerle adli yargı ile idari yargının ayrılmasına gerek duyulmuştur¹³⁶.

Vergi uyuşmazlıklarının hangi yargı sistemi içinde çözümlenmesi gerektiği konusunda, adli yargıya bağlı vergi yargı sistemi, idari yargıya bağlı vergi yargı sistemi, bağımsız yargıya bağlı vergi yargı sistemi ve karma vergi sistemi olmak üzere dört görüş ileri sürülmüştür.

1.3.1. Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargısı Görüşü

Adli yargıya bağlı vergi yargı vergi uyuşmazlıkları adli yargı düzeni içinde çözümlenmektedir. Vergi yargısının idari yargı içerisinde yer alması veya bağımsız olarak kurulması bu sistemi uygulayan ülkelerde kabul edilememektedir. Bu sisteme taraftar olan ülkeler özel hukuka üstünlük tanımakta, vergi hukukunun özel hukuka aykırı düşen kural ve kavramlarını bir istisna durum olarak görmekte ve sonuç olarak da vergi hukukuna bağımsız değil, özel hukuk içinde ayrı bir yer vermektedir¹³⁷. Adli yargıda görev yapan hâkimler, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde başvurulacak ilke ve kuralları bilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarına bakan hâkimin sadece vergi alanında uzman olmaları yeterli olmayıp, geniş bir hukuk kültürüne sahip olmaları gerekir. Bu da genellikle adli yargıda görev yapan hâkimlerde bulunmaktadır. Bu nedenle, vergi uyuşmazlıklarına da adli yargıda bakılması doğaldır¹³⁸.

Bu görüşte ayrı bir vergi yargısına yer verilmemektedir. Vergi yargısı adli yargının içinde yer almakta, yani adli yargı vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de görev yapmaktadır. Yargı birliğinin benimsendiği ülkelerde bu görüş uygulanmaktadır¹³⁹. Belçika, Hollanda adli yargıya bağlı vergi yargı sisteminde uygulayan ülkelerdedir.¹⁴⁰

¹³⁶ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.70.

¹³⁷ Salahaddin ZORLU, **Vergi Hukuku**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın Nu:1980/222 Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1981, s.118.

¹³⁸ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s.763.

¹³⁹ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s.764.

¹⁴⁰ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.72.

1.3.2. İdari Yargıya Bağlı Vergi Yargısı Görüşü

Bu görüşte adli yargının dışında bağımsız bir idari yargı sistemi mevcuttur ve vergi anlaşmazlıkları da idari nitelikte kabul edilerek bu idari yargı sistemi içinde çözümlenmektedir. Bu sisteme taraftar olanlar vergi anlaşmazlıklarının idari nitelik taşıdığı esastan hareketle idari kanunların dayandığı esasların özel hukuktan farklı olduğunu ve kamu hukukunun üstünlüğü esasının kabul edilmesini, bu nedenle de adli yargıdan ayrı olarak idari yargının kurulması gerektiğine ve vergi yargısının idari yargı dışında düşünölemeyeceğine inanmaktadır. Nitekim bu nedenle birçok ölkede adli yargının yanı sıra ayrı bir idari yargı sistemi kurulmuş ve vergi anlaşmazlıklarının da idari yargı düzeni içerisinde çözümlenmesi kabul edilmiş bulunmaktadır¹⁴¹. İsveç ve Lüksemburg idari yargıya bağılı vergi yargı sistemini uygulayan ölkelerdedir¹⁴².

Türkiye’de de vergi yargısı idari yargı içinde örgütlenmiştir. Vergi uyuşmazlıklarını kural olarak vergi mahkemeleri bakmaktadır fakat bu mahkemelerin kararlarının kanun yolu denetimi genel idari yargının denetim mahkemeleri olan Bölge İdari Mahkemeleri ile Danıştay’da yapılmaktadır¹⁴³.

1.3.3. Bağımsız Vergi Yargısı Görüşü

Bağımsız vergi yargısı sisteminde, adli ve idari yargı kolları yanında tamamen bağımsız ve ayrı bir mali yargı sisteminin kurulması gereğini savunmaktadır. Bu görüşte, vergi anlaşmazlıklarının maliye ve ekonomi bilgisi yanında birçok teknik ve muhasebe bilgisini de gerektirdiğini, adli ve idari mahkemelerin bu konularda uzmanlaşmasına imkan olmadığını ileri sürerek, vergi anlaşmazlıklarının çözümünün ancak bağımsız mali yargı sistemi içerisinde mümkün olacağı belirtilmektedir¹⁴⁴. Bu yargılama biçimine Almanya uygulaması örnek gösterilebilir¹⁴⁵.

¹⁴¹ ARIKAN, TOSUNER, YERELİ, **a.g.e.**, s.9.

¹⁴² KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.72.

¹⁴³ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s.764.

¹⁴⁴ ZORLU, **a.g.e.**, s.119.

¹⁴⁵ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.72.

Vergi uyuşmazlıklarını, idari mahkemeler, bilirkişi kurumundan faydalanmak suretiyle çözümlenebilir. Vergi uyuşmazlıklarının teknik özellikleri ve hukuki nitelikleri, bilirkişi kurumundan yararlanarak tespit edilebilir. Ancak bu kurumun olması, bağımsız bir vergi yargısının kurulmasına engel teşkil etmez. Aksine, her mahkemede olduğu gibi vergi mahkemelerinde de bilirkişi raporlarına dayanılarak karar verilebilir. Çünkü bu tür uyuşmazlıkları çözümlen hâkimlerin, vergi alanının her dalında bilgi sahibi olması gerekmez. Bağımsız bir vergi yargısı kurulursa, vergi mahkemelerinde vergi kanunları ve hukuk bilgisi yanında, muhasebe işletme, iktisat ve sosyal bilgilere sahip hâkimler, vergi uyuşmazlıklarını çözümlerse o zaman vergi mahkemeleri mümkün olduğu kadar az sayıda bilirkişi kurumuna müracaat etmiş olacaktır¹⁴⁶.

1.3.4. Karma Vergi Sistemi Görüşü

Karma sistemde, vergi uyuşmazlıklarının değişik yargı kollarında çözümlenmektedir. Karma sistem, iki ayrı uygulama biçimine rastlanmaktadır. İlk uygulamada, vergi uyuşmazlıkları değişik aşamalarda farklı yargı kollarında yargılanmaktadır¹⁴⁷. Amerika, İngiltere ve İtalya'da vergi uyuşmazlıkları önce idari nitelikteki organlardan, daha sonra da adli yargıda çözümlenmeye çalışılmaktadır. Fransa'da rastlanan uygulamaya göre de vergi uyuşmazlıkları, vergi türüne göre ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Dolaysız vergilerle, muamele vergisinden doğan uyuşmazlıklar idari yargıda, dolaylı vergilerle harçlar ve gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklar da adli yargıda görülmektedir¹⁴⁸.

1.4. Vergi Yargısının Fonksiyonları

Vergi hukukunun kendine özgü yapısı dolayısıyla vergi yargısının kendine has bazı özel işlevleri bulunmaktadır. Bu işlevleri aşağıda belirtilen başlıklar altında toplayabiliriz¹⁴⁹.

¹⁴⁶ AKSOY, a.g.e., s.115.

¹⁴⁷ KIRBAŞ, a.g.e., s.207.

¹⁴⁸ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s.72.

¹⁴⁹ YÜCE, a.g.e., s.45.

1.4.1. Vergi Uyuşmazlıkları Çözümleme İşlevi

Uyuşmazlıkları çözümleme işlevi, vergi yargı organlarının vergi mükellef veya sorumlusu ya da vergi dairesi tarafından yapılan itirazları inceleyerek, vergi kanunlarının hükümlerine uygun bir yargısal tasarrufta bulunmasıdır¹⁵⁰. Diğer bir ifadeyle, uyuşmazlıkları çözümleme işlevi vergi mükellef veya sorumluları ile vergi idaresi arasında vergi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarının yürürlükteki mali kanunların hükümlerine uygun bir şekilde çözümlenmesidir¹⁵¹.

Vergi yargı organlarının önlerine gelen vergi uyuşmazlıklarında; dava konusu vergilendirme işlerinin maddi, hukuki ve şekli yönden yasaya uygun ve doğru olarak yapılıp yapılmadığını inceler ve bir karara bağlar¹⁵². Taraflar, vergi yargı organınca verilen kararları uymak zorunda olup aynı nedene dayanarak tekrar dava açamazlar. Ancak bazı hallerde ise taraflar bu kararlara karşı bir üst yargı organına başvurabilmektedir. Bir üst yargı kendisine intikal eden uyuşmazlıklar hakkında hüküm vermek suretiyle, uyuşmazlığı bir sonuca bağlaması, vergi yargısının esas fonksiyonunu oluşturmaktadır¹⁵³.

1.4.2. Hukuki Güvenlik Sağlama Görevi

Vergi yargısının güvenlik sağlama fonksiyonu, uyuşmazlıkları çözümleme fonksiyonunun doğal bir sonucudur. Çünkü kişilerin çıkarlarını ihlal eden vergilendirme işlemlerinden çıkan anlaşmazlıklar bir çözüme bağlanarak, kişilerin hukuki güvenlikleri sağlamaya çalışılır. Yargı organlarının, kendilerinden beklenen vergileme güvenliğini sağlamaları için, yargı makamlarına başvurulduğunda, kısa zamanda anlaşmazlıkların incelenerek karara bağlanması gerekir. Yani yargı organlarının belli bir çalışma düzeyine erişmiş olması zorunludur. Aksi halde, yargı organlarına başvurulduğunda, bu organların işlerinin çokluğu nedeniyle veya diğer başka nedenler dolayısıyla,

¹⁵⁰ ARIKAN, TOSUNER, YERELİ, **a.g.e.**, s.9.

¹⁵¹ AKSOY, **a.g.e.**, s.107.

¹⁵² TOSUNER, ARIKAN, **a.g.e.**, s.16.

¹⁵³ AKSOY, **a.g.e.**, s.107.

uyuşmazlıkların incelenerek karara bağlanması uzun sürerse vergi yargısının hukuki güvenlik sağlama işlevi yerine getirilememiş olur¹⁵⁴.

1.4.3. Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi

Vergi hukuku, kamu hukukunun bir dalı olduğundan taraflar (devlet-birey) eşit değildir¹⁵⁵. Vergi hukuku bu yönüyle devletin görevlerini yerine getirebilmesi için kaynak ihtiyacının sağlanmasındaki kamusal çıkar ile diğer yandan bireylerin hayatına yapılan müdahale ile bireysel çıkar arasında çatışmaya yol açmaktadır¹⁵⁶. Devletin kamu hizmetlerinin finansman gereksiniminin karşılanması üstün bir amaç olmakla birlikte, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bireyin bu konuda devlet karşısında korunması da zorunludur. Vergi ilişkisinin temelinde yer alan bu çıkar çatışmasını, vergi hukuku, gereksinimlerin karşılanması, amaçların korunması çerçevesinde, çıkarların karşılıklı dengelenmesini sağlayarak çözmeye çalışır¹⁵⁷. Bu amaç aynı zamanda vergi yargılama hukukunun asli işlevlerinden birisidir¹⁵⁸. Vergi kanunlarının doğru bir şekilde uygulanması taraflar arasında çıkar dengesini sağlarken, aynı zamanda bu dengenin gerçekleştirilmesi, hukuki güvenliğin kurulması ve korunmasında da etkili olacaktır¹⁵⁹.

1.4.4. Hukuki İçtihat Oluşturma Görevi

Vergi yargısı, kendine yansıyan uyuşmazlıklara ilişkin olarak verdiği kararlarla, bir yandan da benzer olaylar için içtihat yaratmaktadır¹⁶⁰. Vergi yargısının bir fonksiyonu olan hukuki içtihat yaratma ile karmaşık ve ayrıntılı bir nitelik taşıyan vergi mevzuatının boşluklarını doldurarak, muğlak hükümleri açıklığa kavuşturmaktadır. Ayrıca kanunların hukuki ve bilimsel anlayışına göre uygulamalarına ışık tutarak, vergiciliğe bu yoldan yön vermektedir. Sürekli değişen ve gelişen ekonomik ve sosyal

¹⁵⁴ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, **a.g.e.**, s.15.

¹⁵⁵ YÜCE, **a.g.e.**, s.47.

¹⁵⁶ Şener ÖZKAN, Vergi Yargılaması Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, Ankara 2005, s.18.

¹⁵⁷ Ahmet KUMRULU, Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:40, Sayı:1-4, 1988, s.243.

¹⁵⁸ YÜCE, **a.g.e.**, s.46.

¹⁵⁹ ÖZKAN, **a.g.t.**, s.19.

¹⁶⁰ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.76.

hayata paralel olarak sık sık değişiklik gösteren vergi kanunları, gerek geniş bir kapsama sahip olduğundan gerekse söz konusu dinamik özelliğinden ötürü zaman zaman boşluklar içerebilmekte ve doğru algılanamamakta, bu yüzden idare ile mükellef arasında sıkça yaşanan vergi ihtilaflarına neden olmaktadır. İşte vergi yargı mercileri, hukuki içtihatlar oluşturarak, söz konusu boşlukları doldurmakta, yaptığı yorum ve değerlendirmelerle uyuşmazlıklara çözüm getirerek vergi idaresine ve yükümlülere yön vermektedirler¹⁶¹. Böylelikle belirli bir süreç içerisinde uygulamada, yargı kararları yönünde birlik sağlanmış olmaktadır¹⁶².

1.4.5. Yargısal Denetimi Sağlama İşlevi

Vergi yargısının en temel işlevi, güçler ayrılığı ilkesi paralelinde yargısal denetimi sağlamasıdır. İdarenin eylem ve işlemlerinin mevcut yasal çerçevede teamül (içtihat yaratma gibi) içinde yerine getirilip getirilmediğinin kontrolü nihai olarak yargısal denetim ile sağlanabilmektedir¹⁶³. İdarenin yargısal denetimi hukuk devletinin temel öğelerinden biridir. “Hukuk Devleti” ilkesinin varlığı idarenin yasalara, hukuka bağlılığını gerektirir. Vergi yargısı ister idari yargı içinde yer alsın, isterse bağımsız bir yapıya sahip bulunsun, idarenin belli bir alandaki işlemlerinin denetlenmesini sağladığından, hukuk devleti sisteminde işlevi olan bir yargı alanının oluşturur.

Sık sık değişen vergi yasaları sonucunda, uygulamada ortaya çıkan değişiklikler anında takip edilememektedir. Böylece her iki taraftan da kaynaklanabilen yanlış uygulamalar sonucunda çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu takdirde vergi yargısı, ortaya çıkan uyuşmazlıkları kesin bir biçimde çözümleyerek hem vergi mükellefi ya da sorumlusuna hem de vergi idaresine güvence sağlamaktadır¹⁶⁴.

¹⁶¹ Serap ÖZDEMİR, Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul 2010, s.18.

¹⁶² KIZILOĞLU, KIZILOĞLU, **a.g.e.**, s.76.

¹⁶³ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Temmuz 1996., s.87.

¹⁶⁴ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, **a.g.e.**, s.17.

1.4.6. Vergi Adaletini Sağlama İşlevi

Vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğu anayasa yargısı nezdinde çözümlenmektedir. Ancak asıl olan vergi idaresinin uygulamalarının her vergi kanununun nihai amacı olan vergi adaletinin hukuki denetimle sağlanmakta ve bunu vergi yargısı aracılığıyla gerçekleştirmektedir¹⁶⁵. Yargısal denetim aynı zamanda vergi adaletinin sağlanmasına da yardımcı olmaktadır. Vergilendirme işlemlerinin yargı denetimine tabi tutulması ve vergi yargılama hukukunun işlevlerini noksansız ve düzenli yerine getirmesi sonucunda vergi adaleti gerçekleşecektir¹⁶⁶.

1.5. Vergi Yargısına Hâkim Olan İlkeler

Yargılama hukuklarında egemen olan ilkeler esas itibariyle, yargılama faaliyeti içinde egemen ve etkin ilkelerdir. Kanuni dayanaklarını İdari Yargı Usulü Kanunu (İYUK) ve Vergi Usul Kanunu'ndan (VUK) alan ilkeler idari yargı içinde geçerlidir. Bu ilkelerin idari yargıda kullanılan ilkeler olmasının yanı sıra, konunun kamusal özelliği ve kamu yararı ögesinin baskın olması nedeniyle ceza yargılaması ile de yakınlık göstermektedir. Bu sebeple vergi yargılama hukukunda geçerli olan ilkeler sadece vergi yargısı için değil, diğer yargılama hukukları için geçerli olabilecek ilkelerdir¹⁶⁷.

Vergi yargılamasına egemen olan ilkeler, vergisel uyumsuzlukların yargısal çözümünde davanın açılmasından hükmün kesinleşmesine kadar olan süreçte usul ve esaslara ilişkin temel kurallardır. Bu noktadan hareketle, vergi yargılamasına egemen olan ilkeleri; Re'sen Araştırma İlkesi, Yazılılık İlkesi, Toplu Yargılama Usulü İlkesi, Kıyas Yapmama İlkesi, Ekonomik Yaklaşım İlkesi şeklinde sıralayabiliriz.

1.5.1. Yazılılık İlkesi

İdarî yargılama usulü, kural olarak yazılıdır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1. maddesinin 2. fıkrasında, idarî yargıda yazılı yargılama usulünün

¹⁶⁵ ÖZKAN, **a.g.t.**, s.21.

¹⁶⁶ YÜCE, **a.g.e.**, s.50.

¹⁶⁷ ÖZKAN, **a.g.t.**, s.19.

uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinde yapılacağı öngörülmüştür. İdarî yargılamaya ilişkin işlemler yazılı olarak yapılır. Danıştay’da, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde incelemeler dosya üzerinde yapılır. Yazılılık ilkesinin tek istisnası olarak İYUK’un 17. maddesinde belirtilen hallerde duruşma yapılması mümkün olabilmektedir. İdarî yargı yerinde duruşma yapılabilmesi için kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesi gerekir. Duruşmada, dava dilekçesinde ve savunmada yazılı olarak ileri sürülen neden ve kanıtlar geliştirilir, açıklanır ve tartışılır. Dava dilekçesinde ve savunmada ileri sürülmeyen konular duruşmada ileri sürülemez. Kamu düzenini ilgilendiren durumlar bu kuralın dışındadır¹⁶⁸. Vergi yargısında yazılılık ilkesinin uygulanmasının amacı davayı hızlandırmak suretiyle uyuşmazlığı en kısa zaman içinde çözümlenmektedir¹⁶⁹.

1.5.2. Re’sen Araştırma İlkesi

İdari yargılama hukukunda ve dolayısıyla vergi yargılama hukukunda re’sen araştırma ilkesinin geçerli oluşunun hukuki dayanağı, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20. maddesinin 1. fıkrasında, yer almaktadır. Bu madde, “Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendilerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler” hükmüne yer vermektedir. Bu hüküm, açık bir biçimde idari hâkimi davayı sevk ve idare etmekle ve her türlü incelemeyi ve araştırmayı kendiliğinden yapmakla görevlendirmektedir¹⁷⁰.

Re’sen araştırma ilkesi, bir taraftan yargılamada, göz önüne alınması gereken kamu düzenine ilişkin hususlarda (görev, yetki, süre gibi) mahkemenin sağlıklı bir sonuca ulaşabilmesi, bir taraftan da idari yargı denetiminin bir “hukuka uygunluk” denetimi olması ve herhangi bir işlem veya eylemin hukuka uygun olup olmadığının

¹⁶⁸ Veli KAFES, İdari Yargılama Usulünde Duruşma, **Adalet Dergisi**, Sayı:38, Eylül 2010, s.140.

¹⁶⁹ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.304.

¹⁷⁰ Çağdaş Evrim ERGÜN, Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara, 2006, Cilt: 55, Sayı:2, s.70, <<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-2006-55-02/AUHF-2006-55-02-Ergun.pdf>>, (Erişim Tarihi: 02.08.2012).

bazen kapsamlı bir araştırma ve incelemeyi gerektirebilmesi nedeniyle önemli bir ilkedir¹⁷¹. Danıştay 5. Dairesi “... re’sen araştırma ilkesi, dava konusu işlemin tesisine esas olarak gösterilen, hukuki nedenin var olup olmadığının araştırılması, dayanağı olan bilgi ve belgelerin derlenmesi şeklinde uygulandığı gibi taraflarca öne sürülmemiş olsa dahi idare hukukunda kamu düzenine ilişkin olduğu tartışmasız kabul edilmiş olan görev, yetki, süre gibi konuların incelenmesi şeklinde de anlaşılır...” şeklinde bir karar vermiştir¹⁷².

1.5.3. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un 4. maddesinde; vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunacağı; mahkeme kurullarının, başkan ile iki üyeden oluşacağı hükme bağlanmıştır. 2577 sayılı İYUK’un “Davaların Karara Bağlanması” başlıklı 22. maddesinde, konular aydınlandığında, meselelerin sırasıyla oya konulacağı ve karara bağlanacağı belirtildikten sonra; 15. maddede sayılan sebeplerden biri ile veya yargılama usullerine ilişkin meselelerde azınlıkta kalanların işin esası hakkında da oylarını kullanacakları, azınlıkta kalanların görüşlerinin, kararın altına yazılacağı hüküm altına alınmıştır. İYUK’un 24. maddesinin 1. fıkrasında ise; kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm; kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği ve kararı veren mahkeme başkanı ve üyelerinin veya hâkiminin ad ve soyadları ve imzaları ile varsa karşı oyları, kararda bulunacak hususlar arasında sayılmıştır. Anlaşılacağı üzere; Türk Vergi Yargısı Sistemi’nde, tek hâkimle bakılması gereken istisnai davalar dışında, toplu yargılama usulü benimsenmiş bulunmaktadır. Toplu yargılama usulünün adaleti daha iyi dağıtacağı, toplu bir mahkemede mahkeme üyesi hâkimlerin bilgi ve tecrübelerini bir araya getirmek suretiyle tek hâkimin vereceği kararlara nazaran daha adil kararlar alacağı savunulmaktadır. Ayrıca, bu şekilde karşılıklı denetim sağlanmış olmaktadır. Toplu

¹⁷¹ Zehreddin ASLAN, Türk İdarî Yargı Sisteminde Resen Araştırma İlkesi, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No: 23-24, (Ekim 2000-Mart 2001), <<http://www.istanbul.edu.tr/siyasal/dergi/sayi23-24/05.htm>>, (Erişim Tarihi: 02.08.2012).

¹⁷² Danıştay, 5’inci Dairesinin, 08 Aralık 1987 tarih, 1985/815 Esas ve 1987/1723 Karar sayılı kararı.

yargılama usulünde kararlar, mahkeme üyelerinin oyçokluğuyla alınır¹⁷³. Konuya ilişkin bir Danıştay kararı; “Toplu yargılama sisteminde, uyuşmazlık hakkında nihai kararın verilebilmesinin, yargılamaya katılan hâkimlerden yarısından fazlasının aynı yönde oy kullanıp görüş bildirmeleri şartına bağlı olduğu, bu şartın yerine getirilmemesi halinde; verilen kararın, usul hukuku kurallarına göre karar olarak nitelendirilemeyeceği” hakkındadır¹⁷⁴.

1.5.4. Kıyas Yapmama İlkesi

Hukukta kıyas, bir olay hakkında yasada yer alan kuralın, nitelikleri ve koşulları ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır. Vergi hukukunda kıyas yolu ile yoruma başvurulması hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine ters düşer. Aksi halde vergi koyma açısından yetkisiz olan yürütme ve yargı organları tarafından yeni vergi doğurucu olaylar yaratılabilir veya mevcut vergi yükleri değiştirilebilir¹⁷⁵.

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmü ile verginin yasallığı ilkesinin temelini oluşturmaktadır¹⁷⁶. Vergi hukukunda kıyas yasağı, esasında verginin yasallığı ve hukuk güvenliği ilkelerinin bir sonucudur¹⁷⁷. Kıyas Yasağının, vergi hukukunun yasallık ilkesi ile sıkı sıkıya olan bağlılığı nedeniyle vergide kanunilik ilkesine ters düşmektedir. Aksi takdirde yasama ve yürütme erki arasındaki dengenin yürütme lehine bozacağı bir gerçektir. Vergi hukuku o kadar yasallık ilkesine bağlıdır ki şekli anlamda yasa sayılan Bütçe Yasasında bile bir mali yılda tahsil edilecek vergilerin C cetvelinde yer almaması (Ön izin ilkesi) tahsiline mani teşkil edecektir. Oysaki vergi kanunla konulmuş ve sadece tahsil edilme aşamasında bulunmaktadır. Bu da

¹⁷³ Mehmet BATUN, Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:206, Şubat 2010.

¹⁷⁴ Danıştay 7'inci Dairesinin, 14 Haziran 2007 tarih ve 2006/2231 Esas ve 2007/2766 Karar sayılı kararı, <<http://www.danistay.gov.tr/kararlar117.htm>>, (Erişim Tarihi: 04.08.2012).

¹⁷⁵ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları**, 2. Basım, Ankara 1985, s.33.

¹⁷⁶ Hakan BİRSEOĞUL, Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenli mi?, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:VII, Sayı:3-4, Aralık 2003, s.165, <http://hukuk.erkincan.edu.tr/dergi/makale/2003_VII_2_7.pdf>, (Erişim Tarihi: 04.08.2012).

¹⁷⁷ BATUN, **a.g.m.**

göstermektedir ki vergide tek güç yasama erki olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁷⁸. Hukuk güvenliği ilkesi ise, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilinmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesidir. Zira, ekonomik yaşam belirlilik ve kararlılık ister. Hukuki güvenlik, ilkesi vergilendirmenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliğini içerir¹⁷⁹.

Kıyasa, yasa boşluklarını doldurmak amacıyla başvurulabilir. Ancak, vergi hukukunda, özel hukukta olduğunun tersine hâkimin hukuk yaratma yetkisi yoktur. Hâkim, vergi yasalarını özü (ruhu) ile yorumlarken yeni vergi doğurucu olaylar ya da yeni vergi muafık ve istisnaları yaratamaz. Vergi yasalarında görülen boşlukların ya da eksik yasal düzenlemelerin yasama süreci içinde doldurulması ve tamamlanması gerekir¹⁸⁰. Dolayısıyla, vergi yargılaması açısından ifade etmek gerekirse; vergisel uyumsuzluklarda hâkim, kanunun açıkça cevaz verdiği haller dışında, hüküm verirken kıyas yoluna başvuramaz¹⁸¹.

1.5.5. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Vergi hukukunda yasanın amacından hareket edilerek yorum yapılması ekonomik yaklaşımın uygulanması sonucunu doğurur. Ekonomik yaklaşım, vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır. Ekonomik yaklaşım, vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemidir ve gerek maddi olayın saptanmasını gerek hukuk kuralının yorumunu içerdiğinden bir üst kavram olarak kullanılır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanmasına ve değerlendirilmesine vergi hukukunda ekonomik irdeleme denir. Vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanması ise ekonomik yorumdur. Ekonomik yorum karar aşamasında

¹⁷⁸ Muharrem ÖZDEMİR, Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ve Yorum, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:437,

<http://www.alomaliye.com/aralik_05/muharrem_ozdemir_kiyas.htm>, (Erişim Tarihi: 04.08.2012).

¹⁷⁹ Anayasa Mahkemesi'nin, E. 2001/34, K. 2003/2 sayılı Kararı.

¹⁸⁰ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.34.

¹⁸¹ BATUN, **a.g.m.**

yapılır. Ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum, ekonomik yaklaşım üst kavramının unsurları görünümündedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin "İspat" başlıklı b fıkrasında yer alan, "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmü gerçekte bir ispat kuralından çok, vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma ilişkin bir kural öngörmektedir. Buna göre vergi doğurucu işlem, olay ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve içerikleri de göz önünde bulundurulacaktır¹⁸². Ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki asıl işlevi, "mali güce göre vergilendirme" temel ilkesinin özel hukuk işlemleriyle işlemez hale getirilmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olanları aynı biçimde vergilendirerek vergilemede eşitliği sağlamaktır¹⁸³. Danıştay'ın karara bağladığı bir uyuşmazlık, pay sahibi bulunduğu anonim şirketteki hisselerinin alımı için gerekli paranın borçlandırılmak suretiyle babası tarafından olay tarihinde dokuz aylık bebeğe verildiği, ortada ivazsız bir intikalin bulunduğu ileri sürülerek tarhiyat yapılmasından doğmuştur. Adına hisse senedi alınan dokuz aylık bebek olup hisse senedinin parasının baba tarafından ödendiği açık olup, baba bu parayı oğluna borç olarak verdiğini, faiz almayacağını, oğlu reşit olunca, bu parayı kendisine geri vereceğini ifade etmiştir. Bu bakımdan işlemin ivazsız olduğuna kanaat getirilmiş ancak muameleden beklenen amacın sırf veraset ve intikal vergisinden kaçınmaya yönelik olduğunun anlaşılması karşısında borçlandırma işleminin gerçek mahiyetinin, vergiden kaçınma amacına yönelik ivazsız bir intikal olduğu sonucuna varılarak veraset ve intikal vergisine tabi olduğu hükmü bağlanmıştır. Bu kararda, vergilendirme olayın gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması gerektiği vurgulanmıştır¹⁸⁴.

¹⁸² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.34.

¹⁸³ Mustafa AKKAYA, **Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım**, Sempozyum 2004, Danıştay Yayınları No:71, Ankara, 2004, s.137, <<http://www.danistay.gov.tr/8DANISTAY%20KARARLARINDA%20EKONOMIK%20YAKLASIM.htm>>, (Erişim Tarihi: 04.08.2012).

¹⁸⁴ Danıştay 7'nci Dairesinin, 06 Ekim 1994 tarih ve 1992/8205 Esas ve 1994/4596 Karar sayılı kararı, <<http://www.danistay.gov.tr/>>, (Erişim Tarihi: 07.08.2012).

2. TÜRKİYE'DE VERGİ YARGISININ TARİHİ GELİŞİMİ

Türkiye'de vergi yargısının gelişimini, Cumhuriyet öncesi (Osmanlı'da vergi yargısı) ve Cumhuriyet dönemi vergi yargısı olarak iki dönemde ele alınmıştır.

2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Osmanlı imparatorluğu teokratik ve monarşik bir yapıya sahiptir. Devletin hukuk yapısı ana karakteri bakımından dinsel bir esasa göre kurulmuştur¹⁸⁵. Osmanlı vergi sisteminde vergiler, mükelleflerin ödeme güçlerini dikkate alan şer'i ve örfi vergilerden oluşuyordu. Tebaanın vergi ödeme konusunda gelişmiş bir sorumluluğundan söz etmek de mümkündür. Vergi uyuşmazlıkları verginin tarhından daha çok verginin tahsili aşamasında ortaya çıkıyordu. Birçok konuda olduğu gibi vergi salmada da Padişahın tek başına yetkisi bulunmamaktaydı. Vergi kanunları ancak Şeyhülislam'ın görüşü alınmak suretiyle ve XIX. yüzyıldan itibaren Devlet Şurasında da görüşülerek Padişah fetvası ile çıkartılıyordu¹⁸⁶.

Osmanlı İmparatorluğunda tanzimattan önceki devirde idari işlerle yargısal işler teşkilat bakımından birbirinden ayrılmış değildi. Aynı kişi veya aynı kurul hem idari hem de yargısal görev ve yetkilerle donatılmıştı¹⁸⁷. Vergi uyuşmazlıkları çözümünde adli yargı içinde yer alan kadılık müessesesinden yararlanılmıştı¹⁸⁸. Geleneksel Osmanlı düzeninde, tımar bünyesinde tahsil edilen vergilerden dolayı vergi ödeyen halk, merkeze bağlı ve taşra idaresine karşı bağımsız kadılar nezdinde, tımarlı sipahileri dava edebilmekte idiler¹⁸⁹.

Osmanlı Devletinde bugünkü sisteme yakın bir vergi yargısı ilk kez Tanzimat Devrinde ortaya çıkmıştır. Bu dönemde yürürlüğe giren ve 1865 tarihinde çıkarılan

¹⁸⁵ Süheyla ŞENLEN, Türkiye'de idari Yargının Doğuşu ve Tarihi Gelişimi, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:49, Sayı:3, s.402, <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/465/5342.pdf>>, (Erişim Tarihi: 07.08.2012).

¹⁸⁶ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, **a.g.e.**, s.22.

¹⁸⁷ ŞENLEN, **a.g.m.**, s.402.

¹⁸⁸ Ramazan ARMAĞAN, Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme, **Maliye Dergisi**, Sayı:156, Ocak-Haziran 2009, s.203.

¹⁸⁹ YÜCE, **a.g.e.**, s.61.

İdare-i Umumiye-i Vilayet Nizamnamesi ile devletin vergilendirme işlemlerinden doğan anlaşmazlıkların incelenmesi ve çözümlenmesi görevi il düzeyinde kurulan İdare Meclislerine verilmiştir. Böylece vergi uyuşmazlıklarını çözümlene görevi Tanzimat devrinde yargı benzeri faaliyet gösteren ve bugünkü idari yargı mercilerinin çekirdeğini teşkil eden il idare kurullarına bırakılmış, ancak bu kurullar tarafından verilen kararların merkezin onayı ile geçerlilik kazanması nedeniyle bu kararlar tam bir yargısal nitelik kazanamamıştır¹⁹⁰.

Günümüz vergi yargısına uygun ilk teşkilat, Fransız Danıştay'ı örnek alınarak 1868'de Şura-ı Devlet adı altında özel bir kanunla kurulan Danıştay'dır¹⁹¹. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü Şura-ı Devlet'in görevleri arasında sayılmıştır¹⁹². Şura-ı Devletin kurulmasından sonra, her vergi için özel bir vergi yargısı teşkilatı, münferit kanunlarla kurulmuştur. Yapılan düzenlemelere göre genel olarak dolaysız vergilerle ilgili uyuşmazlıklar için birinci (bidayet) ve ikinci (istinaf) derece merciler olarak ilçe ve il idare meclislerine başvurulmakta ve bu meclislerin kararlarına karşı da Şura-ı Devlete temyiz yolu ile dava açılmaktaydı. İdare meclislerinin iş yoğunluğunun fazla olması sebebiyle vergi uyuşmazlıklarının çözümü işi, mal memurlarına kalmıştır. O dönemde Danıştay'da davalara bakacak bir daire mevcut olmadığından, Danıştay'ca verilen kararlar ilam mahiyetini alamamış ve sadarettten tasdik edilmedikçe uygulama safhasına geçirilememiştir. Dolaylı vergiler ile kanunlarında çözüm yeri gösterilmemiş vergilere ait uyuşmazlıklar adliye mahkemelerinde çözümlenmekteydi¹⁹³. Danıştay'ın kurulduğu dönem ve öncesinde Osmanlı Devlet Sistemi'nin anayasal bir düzene dayanmaması, yasama, yürütme ve yargı organının tek bir kuvvet sayılan hükümdarın elinde toplanması nedeniyle bu kurum yargısal görevini yeterince yerine getirememiştir. 1876 yılında ilk anayasamız olan Kanun-i Esasi ile devlet ve fertler arasındaki davaların görülmesi yetkisi Danıştay'dan alınarak kurumun yargısal görevi sonlandırılmıştır¹⁹⁴.

¹⁹⁰ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, **a.g.e.**, s.22.

¹⁹¹ ARMAĞAN, **a.g.m.**, s.203.

¹⁹² Ali ÇATAL, Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, Isparta 2002, s.9.

¹⁹³ Recep TURGAY, Türkiye'de Mali Kazanın Bugünkü Durumu, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 8. Seri, 1962, s.177.

¹⁹⁴ ARMAĞAN, **a.g.m.**, s.203.

Osmanlı'da vergi yargısının gelişimini Tanzimat esas alınarak iki aşamada değerlendirilebilir. Tanzimat'a kadar vergi yargısı sisteminden söz etmek mümkün değildir. Tanzimat'tan sonra vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, Fransız vergi yargısı sisteminin etkisi altına kalınmıştır. Bu dönemde vergi yargısı konusunda karma bir sistemin uygulandığı görülmektedir.

2.2. Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyet döneminde vergi yargısı ile ilgili olarak birçok düzenleme yapılmıştır. Yapılan bu düzenlemelere göre bu dönemi 1982 öncesi dönem ve 1982 sonrası dönem şeklinde iki dönem olarak alınabilir.

2.2.1. 1982 Öncesi Dönem

Cumhuriyet devrinde vergi yasalarında çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Yeni yasalar çıkarılmış, mevcut yasalar baştan düzenlenmiş ve vergi oranları arttırılmıştır¹⁹⁵. Bu dönemde vergi uyuşmazlıklarını çözümlene görevi il ve ilçe idare meclislerinden alınmış ve dolaysız vergilerden doğan uyuşmazlıkları çözümlenmek için bu kuruluşların yerine idari komisyonlar kurulmuştur. Dolaylı vergilere ait uyuşmazlıkları bakma görevi ise yine adli yargıya bırakılmıştır. Bu sistemle de inceleme yer ve usullerinde birlik sağlanamamış ve istenilen düzen kurulamamıştır¹⁹⁶.

Bugünkü anlamda ilk müstakil vergi yargısının kuruluşu, 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun kabulü ile sağlanmıştır. Bu kanunda bazı illerde "Muvazzaf İtiraz Komisyonları" ile Ankara'da ikinci derecede, vergi yargısı organı olarak "Vergiler Temyiz Komisyonu" kurulmuştur. Bu komisyonlar önceleri sadece kazanç vergisinden doğan uyuşmazlıkları inceleyerek karara bağlarken sonraları yasal değişikliklerle yetkileri genişletilmiştir. Fakat bütün bu gayret ve çabalara rağmen vergi yargısı sahasında arzu edilen düzen kurulamamıştır¹⁹⁷.

¹⁹⁵ TOSUNER, ARIKAN, **a.g.e.**, s.26.

¹⁹⁶ MUTLUER, **a.g.e.**, s.45.

¹⁹⁷ AKSOY, **a.g.e.**, s.122.

Vergi yargısı konusunda ilk esaslı düzenleme 13.7.1939 tarih ve 3622 sayılı yasa ile yapılmaya çalışılmıştır. Bu yasa ile gümrük ve pul vergileri dışında kalan tüm vergi uyuşmazlıklarına bakma görevi Vergi İtiraz ve Vergi Temyiz Komisyonlarına bırakılmıştır. 1950 yılında 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile çeşitli yasalarda dağınık olarak bulunan hükümler bir araya getirilmiş ancak 3692 sayılı yasayla kurulan komisyonlarda herhangi bir değişiklik yapılmamıştır¹⁹⁸. Ancak aynı yıl kabul edilen 5655 sayılı kanunla, “Muvazzaf İtiraz Komisyonları” ile “Temyiz Komisyonu” üyelerinin seçimi için bir “Ayırma Meclisi” kurulmuş ve komisyonların yapısında da ufak bazı değişiklikler yapılmıştır. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun birçok maddelerini değiştiren 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda vergi yargısı ile ilgili hükümlerde büyük değişiklikler yapılmamıştır¹⁹⁹.

1982 yılına gelinceye kadar vergi yargısı sistemi, vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay’dan oluşan üçlü bir yapıdan oluşuyordu. Bu dönemde gümrüklerden alınan vergilerle diğer vergilerden doğan uyuşmazlıklar ayrı şekilde çözümleniyordu. Gümrük ve tekel idarelerince alınan vergi ve resimlerle ile ithalde alınan gider vergilerinin teknik konularına ilişkin uyuşmazlıkları idari bir organ olan “Gümrük Hakem Kurullarında” ele alınıyor, bu kurullarda kesin çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlıklar ise Danıştay’da kesin olarak karara bağlanıyordu²⁰⁰. Diğer vergiler için ise, uyuşmazlıkların görüldüğü ilk yer, 2926 sayılı Maliye Vekâleti Vazife ve Salahiyetleri Hakkında Kanuna göre teşekkül ettirilmiş muvazzaf ve gayri muvazzaf “vergi itiraz komisyonları” idi. Bu komisyonun kararlarına karşı “Vergiler Temyiz Komisyonuna” gidilebiliyordu. Danıştay ise, bu idari nitelikteki komisyonlarda çözümlenemeyen uyuşmazlıkların son çözüm mercii görevini gören yargı organı konumundaydı²⁰¹.

¹⁹⁸ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, **a.g.e.**, s.47.

¹⁹⁹ AKSOY, **a.g.e.**, s.122.

²⁰⁰ KIRBAŞ, **a.g.e.**, s.208.

²⁰¹ ÇATAL, **a.g.t.**, s.10.

2.2.2. 1982 Sonrası Dönem

Vergi uyuşmazlıklarının İtiraz ve Temyiz Komisyonlarında, Gümrük Hakem Kurulunda çözümlenmesi, farklı yargılama usullerinin izlenmesi yüzünden vergi yargısı sisteminde bir düzensizlik ve karışıklık meydana getiriyordu. Vergi uyuşmazlıklarının İtiraz Komisyonu ve Danıştay'da çözümlenmesinin uzun zaman alması, hazinenin gelir kaybına uğramasına neden olmuş ve değişiklik yapılması ihtiyacı hissedilmiştir²⁰². Ayrıca 1961 Anayasasının getirmiş olduğu denetim ve yargı düzeninde vergi uyuşmazlıklarının da bağımsız yargı organları tarafından çözümlenmesini gerektiriyordu. Nitekim, Anayasa Mahkemesi 1961 Anayasasının yürürlükte bulunduğu dönemlerde verdiği kararlarda, itiraz ve temyiz komisyonlarının mahkeme niteliğinde saymayarak itiraz yoluna başvurma yetkilerinin bulunmadığını hükme bağlamıştır. Bu durumda ancak Danıştay, re'sen veya ciddi bulduğu aykırılık iddiası üzerine itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine bir vergi kanunu hükmünün iptali için başvuruyordu Vergi daireleri ile yükümlüler ise ancak Danıştay'da, davalı veya davacı sıfatıyla Anayasaya aykırılık iddiasında bulunuyordu²⁰³. Bu durum sonucunda Danıştay ilk derece mahkemesi olarak görev yapmış ve ağır iş yükü altında kalmıştı. Esas itibarıyla yüksek ve içtihat mahkemesi olmasına rağmen asil görevini yerine getirememiştir. Açıklanan nedenler vergi yargı sisteminin değişiklik yapma ihtiyacını doğurmuştur.

1980 sonrası dönemde ekonomi politikasında yapılan değişikliklerin bir sonucu olarak vergicilik alanında da birçok değişiklik yapılmış, idari yargıyı dolayısıyla vergi yargısını yeniden düzenleyen kanunlar kabul edilmiştir. Bu kanunlar halen yürürlükte olan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunu ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur²⁰⁴. Bu düzenlemeler sonucu bu tarihe kadar idarenin bir uzantısı konumunda faaliyetlerini sürdüren ve idarenin vesayetinde olan itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurulları kaldırılmış, bunların yerine Vergi

²⁰² TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, **a.g.e.**, s.36.

²⁰³ Ahmet KUMRULU, Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1-4, Ankara, 1979, s.155, <<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1979-36-01-04/AUHF-1979-36-01-04-Kumrulu.pdf>>, (Erişim Tarihi: 11.08.2012).

²⁰⁴ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, **a.g.e.**, s.37.

Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuştur. Böylece vergi uyuşmazlıklarının çözümü idari yargı düzeni içine alınmıştır. Bu yapıyla vergi yargısı üç mercili ve iki aşamalı bir yapıya kavuşturulmuştur. Vergi uyuşmazlıklarına birinci derecede Vergi Mahkemeleri bakacak, bunların tek hakimle verdikleri kararlar itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemelerinde, kurul halinde verdikleri kararlar ise temyiz yoluyla Danıştay'da incelenecektir²⁰⁵.

Bu üç kanun birlikte değerlendirildiğinde dört temel amaca hizmet etmektedir. Bunlar; kişi ve idare arasındaki uyuşmazlıkların çözümünü bağımsız mahkemelere vererek vatandaşın güvenini kazanmak, yargı hizmetlerini halkın ayağına götürerek hak aramayı kolaylaştırmak, Danıştay'ı üstün karakteriyle bir temyiz yeri haline getirerek, içtihat fonksiyonunu gereği gibi yerine getirmesini sağlamak, idari yargılama usulü hükümlerini bir araya getirerek, hâkimin çalışmasını kolaylaştırmak ve daha sağlıklı hüküm vermesini sağlamaktır²⁰⁶.

2.3. Vergi Yargısında Görevli Organlar

Ülkemizde vergi yargılaması genel olarak idari yargı düzeninin bir parçası olarak örgütlenmiştir²⁰⁷. Vergi yargısının idari yargının bir dalı olarak kurulmasının iki nedeni bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, geleneksel nedendir: Türkiye'de Tanzimat Döneminden itibaren yerleşmeye başlayan idari yargı Fransız modelinden esinlenerek, vergi yargısını da etkilemiştir. 1982 değişiklikleri de bu geleneği sürdürmüştür. İkincisi ise, vergi hukukunun idare hukukunun bir alt dalı olmasıdır. Bu ilişki, vergi hukukunda ve vergi yargılama hukukunda genel idare hukukunun ve idari yargılama usulü temel ilkelerinin geçerli olmasını zorunlu kılar. Bir davaya baktığı sırada vergi hâkimi, işlemlerin hukuka uygunluğunu idare mahkemesi hâkimi gibi denetleyecektir; idare hukukunun işlem teorisini esas tutacaktır²⁰⁸.

²⁰⁵ YÜCE, **a.g.e.**, s.64.

²⁰⁶ Ramazan YILDIRIM, Türk İdari Yargısında Görev ve Yetki, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 29, Sayı:3, Eylül 1996, s.89.

²⁰⁷ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.306.

²⁰⁸ Mustafa BİLİCİ, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, Isparta 2010, s.40.

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

2.3.1. Vergi Mahkemeleri

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların dışında kalan vergi uyuşmazlıklarına ilk derece mahkemesi olarak bakma görev ve yetkisi vergi mahkemelerine aittir²⁰⁹. 2576 sayılı Kanun'un ikinci maddesine göre "vergi mahkemeleri, bölgenin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı'nca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı'nın görüşleri alınır. Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir. Aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesi kurulduğu takdirde, bu mahkemeler arasındaki işbölümü, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenir" ifadesi yer almaktadır²¹⁰. Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre vergi mahkemeleri;

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri, karara bağlamakla görevlidir.

²⁰⁹ KARAKOÇ, a.g.e., s.769.

²¹⁰ Mehmet ARSLAN, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 7.Baskı, MKM Yayıncılık, Bursa 2011, s.338.

2576 sayılı Kanun'un 4. maddesi gereği vergi mahkemeleri bir başkan ile yeter kadar üyeden oluşur. Mahkeme kurulu, bir başkan ile iki üyeden kurulur. Başkanın yokluğunda mahkemeye kıdemli üye başkanlık eder²¹¹. Vergi mahkemeleri kural olarak kurul halinde görev yaparlar. Ancak 2576 sayılı Kanun'un 7. maddesine göre her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı belirli bir parasal tutarı²¹² geçmeyen işlemlere karşı açılan davalar, usul ve esas yönünden tek hâkimle çözülür²¹³. Bunların dışında uyuşmazlıklar ise vergi mahkemelerinde kurul halinde bakılır²¹⁴. Vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği kararlara karşı, itiraz yoluyla bölge idare mahkemelerinde başvuruda bulunulur. Vergi mahkemelerinin kurul olarak (bir başkan ve iki üyeyle) verdikleri kararlara karşı ise temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulur²¹⁵.

Vergi mahkemelerinde davanın, tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde açılması gerekmektedir. 30 günlük dava açma süresinin bazı istisnaları bulunmaktadır. Örneğin bu süre ödeme emri, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, haciz varakasını açılacak davalarda 7 gün olarak öngörülmüştür (AATUHK m.58;m.64;m.15; m.20). Açılan dava esas olarak bir iptal davasıdır. Bu dava ile mükellef vergilendirmeye ilgili idari işlemin; yetki, şekil, sebep, konu veya maksat unsurları itibariyle hukuka aykırı olduğunu, dolayısıyla iptal edilmesi gerektiğini iddia etmektedir (İYUK m.2/1). Mahkeme, tarafların iddialarını ve savunmalarını dikkate alıp idari işlemin hukuka uygun olup olmadığına karar verecektir. Yani yapılan bir hukukilik denetimidir. Mahkemenin yerindelik denetimi yaparak idari işlem tesisi şeklinde karar vermesi ise söz konusu olmamaktadır²¹⁶. Yıllar itibariyle parasal sınırlar ile vergi mahkemelerinin kurulduğu iller ve yargı çevrelerini gösteren tablolar aşağıda belirtilmiştir.

²¹¹ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.307.

²¹² 2014 yılı için tutar 28.000 TL. Bu tutar 2576 sayılı Kanun Ek md.1 gereğince her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılır.

²¹³ Metin TAŞ, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa 2005, s.33.

²¹⁴ Başar SOYDAN, **Türk Vergi Yargı'nda Bilirkişilik**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın Nu:2010-41, İstanbul 2010, s.134.

²¹⁵ GÖZLER, **a.g.e.**, s.112.

²¹⁶ BİLİCİ, **a.g.e.**, s.130.

Tablo 2: Yıllar İtibariyle Parasal Tutarlar

YILLAR İTİBARIYLA PARASAL TUTARLAR	
Tarih	Tutar
01.01.2005-31.12.2005 arası	5.390 TL
01.01.2006-31.12.2006 arası	5.910 TL
01.01.2007-31.12.2007 arası	6.370 TL
01.01.2008-31.12.2008 arası	6.820 TL
01.01.2009-31.12.2009 arası	7.630 TL
01.01.2010-31.12.2010 arası	7.790 TL
01.01.2011-31.12.2011 arası	8.380 TL
01.01.2012-31.12.2012 arası	9.230 TL
01.01.2013-31.12.2013 arası	26.950 TL

Parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. Maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı'nca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların on milyon lirayı (on lirayı) aşmayan kısımları dikkate alınmaz.

Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere uygulanan parasal sınırların artışı, artışın yürürlüğe girdiği tarihten önce idare ve vergi mahkemelerince nihai olarak karara bağlanmış davalar ile Danıştay'ın bozma kararı üzerine kararı bozulan mahkemece yeniden bakılan davalarda uygulanmaz. (2576 sayılı Kanun Ek.m.1)

Kaynak: Şükrü KIZILOĞ, Zuhâl KIZILOĞ, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2012, s. 541.

Tablo 3: Vergi Mahkemelerinin Kurulduğu İller ve Yargı Çevreleri

VERGİ MAHKEMESİNİN KURULDUĞU İL MERKEZİ	MAHKEME SAYISI	YARGI ÇEVRESİNE DÂHİL OLAN İLLER
1. ADANA	2	OSMANİYE
2. ANKARA	5	ANKARA
3. ANTALYA	1	BURDUR-İSPARTA
4. AYDIN	1	MUĞLA
5. BALIKESİR	1	BALIKESİR
6. BURSA	1	YALOVA
7. ÇORUM	1	ÇORUM
8. DENİZLİ	1	AFYON
9. DİYARBAKIR	1	MARDİN, SİİRT, ŞIRNAK, BATMAN
10. EDİRNE	1	KIRKLARELİ, ÇANAKKALE
11. ERZURUM	1	AĞRI, KARS, İĞDIR, ARDAHAN
12. ESKİŞEHİR	2	BİLECİK, KÜTAHYA
13. GAZİANTEP	1	ADİYAMAN, K.MARAŞ, KİLİS, Ş.URFA
14. HATAY	2	HATAY
15. İSTANBUL	9	İSTANBUL
16. İZMİR	4	İZMİR
17. KAYSERİ	1	NEVŞEHİR, YOZGAT, KIRŞEHİR
18. KIRIKKALE	1	ÇORUM
19. KOCAELİ	1	KOCAELİ
20. KONYA	1	NİĞDE, AKSARAY, KARAMAN
21. MALATYA	1	ELAZIĞ, BİNGÖL, TUNCELİ
22. MANİSA	1	UŞAK
23. MERSİN	2	MERSİN
24. MUĞLA		Mahkeme kurulmuş, faaliyete geçmemiştir.
25. ORDU	1	GİRESUN
26. SAKARYA	1	BOLU, DÜZCE
27. SAMSUN	1	AMASYA, SİNOP
28. SİVAS	1	ERZİNCAN, TOKAT
29. ŞANLIURFA		Mahkeme kurulmuş, faaliyete geçmemiştir.
30. TEKİRDAĞ	1	TEKİRDAĞ
31. TRABZON	1	GÜMÜŞHANE, RİZE, BAYBURT, ARTVİN
32. VAN	1	BİTLİS, HAKKÂRİ, MUŞ
33. ZONGULDAK	1	KASTAMONU, BARTIN, KARABÜK, ÇANKIRI

Kaynak: Şükrü KIZILOT, Zuhâl KIZILOT, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2012, s. 310.

2.3.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemeleri 2576 sayılı Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir²¹⁷. Vergi mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevreleri konusunda verilen bilgiler bölge idare mahkemeleri için de geçerlidir. Adalet Bakanlığı ilgili bakanlıkların görüşünü alarak bölgenin coğrafi durumları ve iş hacimlerine göre bu mahkemeleri kurar ve yargı çevrelerini belirler²¹⁸.

Bölge İdare Mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşur. Bölge idare mahkemesi üyeliği görevi, bölge idare mahkemesinin bulunduğu yerdeki idare ve vergi mahkemesi başkanlarınca yürütülür. Ancak, iş hacminin gerekli kıldığı hallerde bölge idare mahkemesi üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır²¹⁹. Bölge idare mahkemeleri daima kurul halinde (bir başkan ve iki üye) çalışır. Oy çokluğuyla karar alır²²⁰.

Bölge idare mahkemelerinin görevleri, 2576 sayılı Kanun'un sekizinci maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre, bölge idare mahkemeleri; yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından 2576 sayılı Kanun'un yedinci maddesi uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar. Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin olarak karara bağlar. Diğer kanunlarla verilen görevleri yerini getirir²²¹. Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir. Bu kararlara karşı Danıştay'a başvurulamaz. Bunun bir istisnası kanun yararına bozmada söz konusudur²²².

Bölge idare mahkemesine başvuru süresi, vergi mahkemesinin kararının tebliğini takip eden günden itibaren 30 gündür. Bölge idare mahkemesine başvurulması, vergi mahkemesi kararlarının uygulanmasını durdurmamaktadır. Bu kararların uygulanması ancak teminat karşılığında yürütmeyi durdurma istenmesi ve bu isteğin bölge idare

²¹⁷ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, **a.g.e.**, s.47.

²¹⁸ KIRBAŞ, **a.g.e.**, s.210.

²¹⁹ BİLİCİ, **a.g.e.**, s.140.

²²⁰ GÖZLER, **a.g.e.**, s.113.

²²¹ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.309.

²²² KIRBAŞ, **a.g.e.**, s.211.

mahkemesi tarafından uygun bulunması durumunda durmaktadır. Yani mahkeme bu şekilde karar verirse, verginin ödenmesi tekrar geciktirilmiş olacaktır²²³. Bölge İdare Mahkemelerinin kurulu bulunduğu iller ve yargı çevreleri, aşağıda belirtilmiştir.

Tablo 4: Bölge İdare Mahkemelerinin Kurulduğu İller ve Yargı Çevreleri

BÖLGE İDARE MAHKEMESİNİN KURULDUĞU İL MERKEZİ	YARGI ÇEVRESİNE DÂHİL OLAN İLLER
1. ADANA	HATAY, MERSİN, OSMANİYE
2. ANKARA	ANKARA
3. ANTALYA	BURDUR, ISPARTA
4. AYDIN	MUĞLA
5. BURSA	BALIKESİR, YALOVA
6. DENİZLİ	AFYON
7. DİYARBAKIR	MARDİN, SİİRT, ŞIRNAK, BATMAN
8. EDİRNE	KIRKLARELİ, TEKİRDAĞ, ÇANAKKALE
9. ERZURUM	AĞRI, KARS, İĞDIR, ARDAHAN
10. ESKİŞEHİR	BİLECİK, KÜTAHYA
11. GAZİANTEP	ADİYAMAN, K.MARAŞ, KİLİS, Ş.URFA
12. İSTANBUL	İSTANBUL
13. İZMİR	İZMİR
14. KAYSERİ	NEVŞEHİR, YOZGAT, KIRŞEHİR
15. KIRIKKALE	ÇORUM
16. KONYA	NİĞDE, AKSARAY, KARAMAN
17. MALATYA	ELAZIĞ, BİNGÖL, TUNCELİ
18. MANİSA	UŞAK
19. MERSİN	Mahkeme kurulmuş, faaliyete geçmemiştir.
20. MUĞLA	Mahkeme kurulmuş, faaliyete geçmemiştir.
21. ORDU	GİRESUN
22. SAKARYA	BOLU, DÜZCE, KOCAELİ
23. SAMSUN	AMASYA, SİNOP
24. SIVAS	ERZİNCAN, TOKAT
25. ŞANLIURFA	Mahkeme kurulmuş, faaliyete geçmemiştir.
26. TRABZON	GÜMÜŞHANE, RİZE, BAYBURT, ARTVİN
27. VAN	BİTLİS, HAKKÂRİ, MUŞ
28. ZONGULDAK	KASTAMONU, BARTIN, KARABÜK, ÇANKIRI

Kaynak: Şükrü KIZILOT, Zuhâl KIZILOT, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2012, s. 311.

²²³ BİLİCİ, a.g.e., s.132.

2.3.3. Danıştay

Danıştay 1868 yılında, Fransız sisteminin etkisi altında ve Fransa Danıştay'ı örnek alınarak kurulmuştur. Kurulduğundan bu yana çeşitli aşamalar geçirmiş olan kuruluş, son olarak 20.01.1982 tarih ve 2575 sayılı Kanunla düzenlenmiştir. Bu Kanun'da 5183 sayılı "Danıştay Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"²²⁴, 6110 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"²²⁵ ve 6352 sayılı "Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun"²²⁶ ile birtakım değişiklikler yapılmıştır²²⁷.

Anayasamızın 155. maddesine istinaden kurulan Danıştay, idarî mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idarî yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar. 2575 sayılı Danıştay Kanunu'na göre görev yapan Danıştay, İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlara ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar. Kanunda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar. Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüşünü bildirir. Tüzük tasarılarını inceler; kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirir. Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüşünü bildirir.

2575 sayılı Kanun'a göre Danıştay; on dördü dava, biri idari daire olmak üzere on beş daireden oluşur. Her dairede bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Heyetler bir başkan ve dört üyenin katılımıyla toplanır, salt çoğunluk ile karar verir. Dairelerde yeteri kadar tetkik hâkim de bulunmaktadır. Danıştay'da daireler birden on beşe kadar numaralandırılmıştır. Birinci daire idari daire, diğerleri dava daireleridir. Dava dairelerinden bir kısmı vergi davalarına, bir kısmı idari davalara bakar²²⁸. Dava

²²⁴ 09.06.2004 tarih ve 25487 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²⁵ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²⁶ 05.07.2012 tarih ve 28344 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²⁷ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.312.

²²⁸ GÖZLER, **a.g.e.**, s.114.

dairelerinden üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu dava daireleri vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevlendirilmiştir. Ayrıca Vergi Dava Daire Kurulu ve İçtihatları Birleşme Kurulu da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli görevler üstlenmiştir²²⁹. Danıştay dava dairelerinin vergi türüne göre bakmakla görevli olduğu uyuşmazlıklar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 5: Görevli Danıştay Daireleri ve Görev Alanları

GÖREVLİ DAİRE	GÖREV ALANI
Üçüncü Daire	<p>-Gelir ve Kurumlar Vergisine ilişkin uyuşmazlıklar (Adana, Antalya, Aydın, Bursa, Diyarbakır, Erzurum, Gaziantep, İzmir, Kayseri, Konya, Malatya, Manisa, Sakarya, Samsun, Trabzon, Van ve Zonguldak Bölge İdare Mahkemesi yargı çevresindeki mahkemelerince verilen kararlara ilişkin temyiz istemleri)</p> <p>-Dâhilde alınan Katma Değer Vergisi (Adana Bölge İdare Mahkemesi yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara ilişkin temyiz istemleri)</p> <p>-Vergi, resim ve harçlarla ilgili olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işlere ilişkin dava ve işler</p> <p>-Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilatından doğan 6183 sayılı AATUHK uygulamasına ilişkin uyuşmazlıklar</p>
Dördüncü Daire	<p>-Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerine ilişkin Bakanlar Kurulu kararları ile diğer düzenleyici işlemlere karşı ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da açılan davalar</p> <p>-Gelir ve Kurumlar Vergisine ilişkin uyuşmazlıklar (İstanbul, Ankara, Eskişehir, Ordu, Sivas, Kırıkkale, Denizli, Edirne Bölge İdare Mahkemesi yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara ilişkin temyiz istemleri)</p> <p>-Dahilde alınan Katma Değer Vergisi (Antalya, Denizli, Edirne, Eskişehir, Kırıkkale, Ordu, Sivas Bölge İdare Mahkemesi yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara ilişkin temyiz istemleri)</p> <p>-Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilatından doğan 6183 sayılı AATUHK uygulamasına ilişkin uyuşmazlıklar</p>

²²⁹ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s.312.

<p>Yedinci Daire</p>	<p>-Gümrük ve gider vergileri ile ithale ilişkin vergilere, motorlu taşıtlar vergisine, veraset ve intikal vergisine, damga vergisine ve özel tüketim vergisine ilişkin ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da açılan davalar ile vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı temyiz başvuruları</p> <p>-Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilatından doğan 6183 sayılı AATUHK uygulamasına ilişkin uyuşmazlıklar</p>
<p>Dokuzuncu Daire</p>	<p>-Katma Değer Vergisi (Antalya, Aydın, Bursa, Diyarbakır, Erzurum, Gaziantep, İzmir, Kayseri, Konya, Malatya, Manisa, Sakarya, Samsun, Trabzon, Van ve Zonguldak Bölge İdare Mahkemesi yargı çevresindeki mahkemelerince verilen kararlara ilişkin temyiz istemleri)</p> <p>-Emlak vergisi ve tapu harcına; köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere Harçlar Kanunu'na ilişkin davalar</p> <p>-Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilatından doğan 6183 sayılı AATUHK uygulamasına ilişkin uyuşmazlıklar</p>
<p>Bunun dışında kaldırılan vergiler ve yerine aynı veya benzeri nitelikte yeni bir vergi koyan kanunlardan doğan uyuşmazlıklar, önceki vergiden doğan uyuşmazlıkları çözümlenmekle görevli dairece çözümlenir (Dn.K. m.36).</p> <p>Vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayinini on beşinci daire yapmaktadır.</p>	

Kaynak: Şükrü KIZILOT, Zuhâl KIZILOT, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2012, s. 314.

3. VERGİ YARGILAMA USULÜ

Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıkların çözüm usulleri, 6 Ocak 1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenlenmiş bulunmaktadır²³⁰. Bu kanun uygulamada İYUK diye anılmakta ve idari yargının işleyişi, çalışma usulleri belirlemektedir²³¹. İYUK'ta hüküm bulunmayan bazı hususlarda İYUK 31. maddesinde göndermede bulunduğu üzere Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Yine aynı şekilde bu

²³⁰ Nihat EDİZDOĞAN, Metin TAŞ, Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2007, s.273.

²³¹ GÖZLER, **a.g.e.**, s.116.

madde uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanuna göndermede bulunulan haller saklı kalmak kaydıyla Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanmaktadır.

Bu bölümde yargı aşamasında çözümlenen vergi uyuşmazlığına ilişkin dava dilekçesinin ne şekilde hazırlanacağı, bu dilekçe ile hangi sürelerde hangi yetkili vergi mahkemesinde dava açılacağı, davanın açılmasının ardından yargılamanın ne şekilde yürütüleceği, verilen kararın hukuksal sonuçları ve söz konusu kararlara karşı hangi sürelerde hangi kanun yollarına bulunulabileceği anlatılacaktır.

3.1. Vergi Davasının Niteliği

Türk hukuk sistemi içinde vergi uyuşmazlıklarına idari yargıda bakılmakta ve idari dava türleri içinde sonuca ulaşılması kabul edilmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda idari dava türleri;

a. İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları,

b. İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları,

c. Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar olmak üzere belirlenmiştir. Ancak idari sözleşmelerin geçerliliği ya da bunların uygulanmasından doğan uyuşmazlıklar tam yargı davasının konusunu oluşturmaktadır. Bu yüzden bu davalar tam yargı davasının bir uygulama biçimidir²³².

İdarenin hakkında aldığı bir işlemde memnun olmayan kişi idarenin bu işleminin iptali için bu tebliğin kendisine tebliğinden itibaren altmış gün içinde idare

²³² Yusuf KARAKOÇ(2), **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.125.

mahkemesinde iptal davası açar. Dava açması idarenin işleminin geçerliliğini etkilemez. İptal kararına kadar idarenin işlemi hukuka uygun kabul edilir ve idare tarafından bu işlem re'sen icra edilir²³³. İptal davaları, hukuk düzenini hukuka aykırı işlemlerden korumaya yönelik davalardır. Bu nedenle objektif nitelikli davalardır²³⁴.

Tam yargı davası; idarenin eylem ve işlemleri neticesinde kişisel hakları doğrudan doğruya ihlal edilmiş olan kişilerin uğradıkları zararın giderilmesi istemiyle idari yargıda açtıkları davalardır. Tam yargı davasında kişisel bir hakkın ihlali söz konusu olduğundan sübjektiftir ve medeni yargıdaki tazminat davalarına benzemektedir²³⁵. Bu kişiler idari işlemde dolayı dava açacaksa altmış gün içinde, yok idari eylemden (örneğin idarenin bir makinesinin özel bir kişinin binasına zarar vermesi idari eylemdir) dolayı açacaksa zararı öğrendiğinden itibaren bir yıl içinde idare mahkemesine, uğradığı zararın giderilmesi için dava açar. Bu davada, davacı kural olarak idarenin belli bir miktar tazminat ister²³⁶.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda bu davaların dışında başka bir dava türü vergi davası sayılmamıştır. Bu bakımdan vergi davasının hukuki niteliğini saptamak gerekmektedir.

Vergi davası esas itibarıyla idari yargı sistemi içerisinde iptal davası kategorisinde yer alır, ancak bazı durumlarda tam yargı davası niteliğinde de olabilir²³⁷. İdari bir işlemi iptal ettirmek isteniyorsa iptal davası, idari bir işlemde yahut da eylemden doğan zararın tazmin edilmesi isteniyorsa ya da sözleşmenin yerine getirilmesi veya getirilmemesi nedeniyle zarara uğranılmışsa tam yargı davası açılırken, eğer hem işlemi iptal etmek hem de zararı tazmin etmek istenilirse, iki dava birlikte açılabilir²³⁸.

²³³ GÖZLER, a.g.e., s.116.

²³⁴ Hüseyin BAYRAKLI, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları Nu 11, Afyon, 1998, s.60.

²³⁵ Serkan ACİNÖROĞLU, Vergi Davasının Hukuki Niteliği, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 3, 2009, s.194.

²³⁶ GÖZLER, a.g.e., s.116.

²³⁷ Aydın TOPRAK, Vergi Yargılamaında Yürütmenin Durdurulması, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul 2006, s.23.

²³⁸ Serkan ACİNÖROĞLU, a.g.m., s.194.

3.2. Vergi Davasının Kapsamı ve 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 uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturmaktadır. Bunun yanında kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalar da vergi davasının konusunu oluşturabilir²³⁹. Vergi davaları bu gelirlerin aslını olduğu kadar bunlara ilişkin ceza ve zamları da kapsamaktadır²⁴⁰.

Vergi, resim, harç gibi kamu gelirlerine ve gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar vergi yargısı kapsamında ele alınmaktadır. Başka bir deyişle, Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu kapsamındaki kamu gelirleri vergi davasına konu olmaktadır. Vergi davası, tarh-tahakkuk aşamasında açılabileceği gibi tahsil aşamasında da açılabilir. Güvence önlemleri için de vergi davası açılması mümkündür²⁴¹. Diğer yandan Vergi Usul Kanununun 378. maddesine göre vergi mahkemesinde dava açabilmek için uyuşmazlığa konu olan verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde ise istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir²⁴². Mükellefler beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Ancak İYUK'un 27. maddesine istinaden mükellefler ihtirazi kayıtlı beyannamelelerine karşı kendi beyannamelelerine dava açmalarını mümkün kılmıştır.

Vergi davasıyla ulaşmak istenen sonuç, işlemin iptali, verginin terki, vergi daha önceden tahsil edilmişse onun iadesi, ihtiyati haciz ya da haciz uygulanmışsa bunun kaldırılması gibi konulardır²⁴³.

²³⁹ Yafes PEHLİVAN, Mükellef ve Ceza Muhatabı Açısından Vergi Davasının Konusu ve Dava Açma Hakkının Doğması, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:13, Sayı:154, Ekim 2005, s.235.

²⁴⁰ Volkan EREN, Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve Yargısal Çözüm Yolları, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, Trakya 2006, s.33.

²⁴¹ KARAKOÇ(2), **a.g.e.**, s.128.

²⁴² KIZILOĞ, KIZILOĞ, **a.g.e.**, s.319.

²⁴³ KARAKOÇ(2), **a.g.e.**, s.130.

3.3. Dava Açmaya Yetkili Olanlar

Vergi davası açmaya yetkili olanlar Vergi Usul Kanununun 377. maddesinde belirtilmiştir. Bu madde hükmüne göre;

a. Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Mükellef ya da adına ceza kesilen gerçek ya da tüzel kişi olabilir²⁴⁴.

b. Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlar karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Kanunlarda ayrı düzenlenen haller dışında, bu komisyon kararları, yalnızca, bu kararların alınmasını isteyen vergi dairelerine tebliğ olunur. Dolayısıyla, bu aşamada, yalnızca, tebliğ olundukları vergi dairelerinin menfaatini ihlal edebilir. Zira; vergi daireleri, geri alınmadıkça veya açılacak idari dava sonunda iptalleri sağlanmadıkça, bu kararlara uymak, gereklerini yerine getirmek zorundadır. Bu aşamada vergi mükellefinin ihlal edilen bir menfaati bulunmadığından bu kararlara karşı dava açamaz. Vergi mükellefinin ancak bu işlem üzerine salınan vergilere karşı dava açma hakkı bulunmaktadır. Burada dava açma yetkisi vergi dairesi müdürüne aittir. Bu yetki belediyelerde gelir müdürü, gelir müdürü olmayan yerlerde hesap işleri müdürü ya da bu görevi yapan tarafından kullanılabilir²⁴⁵.

Yukarıda sayılanların dışında, bazı kuruluşların da belirli konulara özgü olmak üzere dava açma hakkı vardır. Emlak Vergisi ile ilgili olarak belirlenen bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin belirlenmesine karşı Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği; takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlarına karşı da kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları dava açabilmektedir²⁴⁶.

²⁴⁴ KIRBAŞ, a.g.e., s.215.

²⁴⁵ BİLİCİ, a.g.t., s.48.

²⁴⁶ Vergi Usul Kanunu, Mükerrer md. 49.

Vergi daireleri, hazine adına dava açılabilceği gibi, belediyelerle il özel idareleri de vergi davası açabilmektedir. Ancak bunlar Maliye Bakanlığı veya valilerin onayı olmadan vergi mahkemelerinin kararlarına karđı temyiz yoluna gidemezler²⁴⁷.

Küçük ve kısıtlıların mükellef olması halinde dava, küçük ve kısıtlının kanuni temsilcileri tarafından açılır²⁴⁸. Vergi davası açmaya yetkili olanlar, bu davayı bizzat açabilecekleri gibi vekil aracılığıyla da açabilirler. Vekil aracılığıyla dava açılması durumunda Avukatlık Kanunu gereği vekilin avukat olması gerekmektedir²⁴⁹. Tüzel kişiler açısından vergi dava açma yetkisi; Derneklerde yönetim kuruluna, şahıs şirketlerinde, şirket sözleşmesinde aksine hüküm olmadıkça ortaklarına, sermaye şirketlerinde sözleşmede şirketi temsil yetkisi olanların davacı olarak dava açmaya ve davayla ilgili işlemleri yapmaya ehliyeti vardır²⁵⁰.

3.4. Vergi Davasının Tarafları

Her davada olduğu gibi vergi davasında da davacı ve davalı olmak üzere iki taraf vardır. Genel olarak vergi davalarında, vergi idaresi davalı konumundadır. Ancak bu hukuk dalının kendine özgü yapısı gereği belli durumlarda vergi idaresinin davacı durumuna da gelebilmektedir²⁵¹.

3.4.1. Davacı

Bir davada yargı mercii önünde iddiada bulunan kişiye davacı denir. Vergi davalarında davacı, vergi dairesinin yapmış olduğu işlem nedeniyle hak ya da menfaati ihlal edilen yükümlü ya da ceza muhatabıdır. Bu kişi gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi ya da tüzel kişiliği bile olmayan bir topluluk olabilir. Davacı gerçek kişi ise, taraf olma ehliyeti yanında dava açabilme yeteneğine sahip olması gerekir. Dava açabilme yeteneği fiil ehliyetini gerektirir. Fiil ehliyeti, kişinin reşit, mümeyyiz ve kısıtlı olmamasını gerektirir. Şayet davacı fiil ehliyetine sahip değilse, kanuni temsilcileri

²⁴⁷ KARAKOÇ(2), **a.g.e.**, s.130.

²⁴⁸ ARSLAN, **a.g.e.**, s.346.

²⁴⁹ TAŞ, **a.g.e.**, s.37.

²⁵⁰ Vahit POLATKAN, Vergi Yargısı, **Mevzuat Dergisi**, Sayı:8, Temmuz 1990, s.25.

²⁵¹ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.351.

tarafından temsil edilir. Fiil ehliyetine sahip olmakla birlikte, kişi vekâlet yetkisini haiz avukat aracılığı ile de kendisine temsil ettirebilir²⁵².

3.4.2. Davalı

Vergi davalarında dava dilekçesinde davalıyı gösterme zorunluluğu esastır. İdari Yargı Usulü Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrasının c bendi gereği mahkeme, davalının gösterilmediği veya yanlış gösterildiği takdirde kendiliğinden davalıyı belirlemektedir.

Vergi davalarında davalı, davaya konu olan işlemi yapan ya da kararı alan idari kuruluştur. Vergi davalarında davalı olarak her zaman idare gösterilir. Bu nedenle genellikle davalı vergi idaresi veya bazı durumlarda Maliye Bakanlığıdır.

Yükümlüye vergi tarh eden ya da ceza sorumlusuna ceza kesen vergi dairesi davalı durumundayken, vergi hatalarının düzeltme talebine ilişkin şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurması halinde alınacak ret cevabına karşı Danıştay'da açılacak davada davalı Maliye Bakanlığıdır.

Gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklarda davalı Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığıdır. Bakanlar Kurulu'nun almış olduğu kararlara karşı açılacak davalarda davalı, Bakanlar Kurulu Kararı'nı uygulayacak bakanlıktır²⁵³.

3.4.3. Davaya Vekâlet

Vergi hukukunda vekil aracılığıyla temsil anlamında vekâlet ile vergi yargılaması hukukunda vekâlet birbirinden farklıdır. Vergi hukukunda vergi ödevlisini temsil etmek için hukukçu ya da avukat olması gerekli değilken vergi yargısı organları önünde temsil edilmesi halinde vekil olacak kişinin avukat olması şarttır²⁵⁴.

²⁵² BAYRAKLI, **a.g.e.**, s.73.

²⁵³ YÜCE, **a.g.e.**, s.128.

²⁵⁴ KARAKOÇ(2), **a.g.e.**, s.133.

Avukatlık Kanunu'nun 35. maddesinde kanun işlerinde ve hukuki meselelerde mütalaa vermek, mahkeme, hakem veya yargı yetkisini haiz bulunan diğer organlar huzurunda gerçek ve tüzel kişilere ait hakları dava etmek ve savunmak, adli işlemleri takip etmek, bu işlere ait bütün evrakı düzenlemek, yalnız baroda yazılı avukatlara aittir. Bu madde gereği belirtilen işlerin yürütülmesi avukatlara ait olup kimse vekil olarak tayin edilememektedir.

3.4.4. Üçüncü Kişilerin Tarafların Yanında Yer Alması

Davada taraf olmadıkları halde, başka kişilerin vergi davasına katılması da mümkündür. Bu durum iki şekilde gerçekleşebilmektedir. Birincisi, davaya katılma (müdahale) ikincisi ise davanın ihbarıdır.

3.4.4.1. Davaya Katılma

Üçüncü kişilerin kendi iradeleri ile davanın taraflarından birisinin yanında yer almasına, davaya müdahale veya davaya katılma denilmektedir. Davanın tarafları haricindeki, üçüncü bir şahsın davaya katılabilmesi için öncelikle davaya katılacak kimsenin davanın kazanılmasında veya davanın kaybedilmesinde bir menfaatinin bulunması icap etmektedir²⁵⁵.

Vergi yargılaması hukukunda davaya katılma daha çok, genel düzenleyici işlemlere karşı açılan davalarda görülmektedir. Örneğin Maliye Bakanlığı'nın herhangi bir düzenleyici işlemine karşı açılmış olan bir davada, o düzenleyici işlemde menfaati bulunan bir kamu kurumu niteliğini haiz kurumun Maliye Bakanlığı tarafında yer almak üzere davaya katılma talebinde bulunmasıdır²⁵⁶.

Davaya katılma ayrı bir dilekçe ile gerçekleştirilir. Dava dilekçesinde yer alması gereken hususlar genel olarak katılma dilekçesinde de bulunur. Davaya katılan, katılma gerekçesini ve katıldığı tarafı dilekçesinde belirtir. Davaya katılma davanın karara

²⁵⁵ Özge TÜRKBAY, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Temmuz 2012, Ankara, s.86.

²⁵⁶ KARAKOÇ(2), **a.g.e.**, s.142.

bağlanmasına kadar geçen her aşamada söz konusu olabilir. Ancak temyiz aşamasında davaya katılma mümkün değildir.

Üçüncü bir kişinin davaya katılmış olması, davanın taraflarından biri durumuna geldiği anlamını taşımaz. Katılan, yanında katıldığı taraftan ayrı hareket etme imkânına sahip değildir. Kendiliğinden kanun yollarına başvuramayacağı gibi, duruşma da isteyemez. Ancak taraflara yapılan tüm bildirimler, davaya katılana da yapılır ve katılan duruşmalara çağrılır²⁵⁷. Davaya katılma dilekçesinin bir örneği aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

²⁵⁷ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.364.

Tablo 6: Davaya Katılma İsteğine İlişkin Dilekçe Örneği

.....VERGİ MAHKEMESİ BAŞKANLIĞI'NA	
.....	
<u>DOSYA NU:</u> E.....	
<u>DAVAYA KATILMAK İSTEYEN:</u> ADI SOYADI, TC KİMLİK NU.SU/ ADRESİ	
<u>VEKİLİ (varsa)</u>	: ADI, SOYADI, TC KİMLİK NU.SU / ADRESİ
<u>DAVACI</u>	: ADI, SOYADI / ADRESİ
<u>DAVALI</u>	:VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ
.....	
<u>KONU:</u> Davacıya tebliğ edilen ... tarih ve ... sayılı ödeme emrinin iptali amacıyla açılan esas numarası yukarıda belirtilen davaya, davacının yanında katılma talebimin kabulü ile dava konusu edilen ödeme emrinin iptali talebinden ibarettir.	
<u>DAVANIN ÖZETİ :</u>	
1.	.....
2.	.....
<u>KATILMA NEDENLERİ :</u>	
1.	.....
2.	.....
<u>DAVANIN ESASINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR :</u>	
1.	.....
2.	.....
<u>SONUÇ :</u> Yukarıda arz ve izah edilen nedenlerle, davacıya tebliğ edilen tarih ve ....sayılı ödeme emrinin iptali amacıyla açılan esas numarası yukarıda yazılı davaya davacının yanında katılma talebimin kabulüne ve dava konusu ödeme emrinin iptaline karar verilmesi arz olunur. Saygılarımla.	
KATILMA İSTEMİNDE BULUNAN	
TARİH – ADI ve SOYADI -	
İMZA	
EKLER :	
1.	
2.	

Kaynak: Şükrü KIZILOT, Zuhâl KIZILOT, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2012, s. 365.

3.4.4.2. Davaya İhbar

Davanın ihbarı ya da duyurulması, bir davanın üçüncü kişilere bildirilmesidir. Bu yolla, üçüncü kişinin ihbarı yapanın yanında yer alması, davaya katılması ve ona yardımcı olması sağlanmaya çalışılır. Davaya katılma üçüncü kişinin isteği ile gerçekleşirken, davanın ihbarı yargı organınca kendiliğinden yapılır.

İdari yargıcın, kendiliğinden hareket edebileceği göz önüne alındığında, idari davalarda davanın ihbarı (duyurulması) müessesesine ihtiyaç yoktur. Çünkü idari yargıç taraflarca ileri sürülme dahi, dava konusu işlemin tesisine dayanak olarak ele alındığı ileri sürülen hukuki nedenin var olup olmadığını kendiliğinden araştırır.

Davanın ihbarı, vergi yargısında sınırlı biçimde uygulama alanı bulur ve bu yolla üçüncü kişilerin davaya katılması istenebilir²⁵⁸.

Davanın ihbarı mahkeme vasıtasıyla olabileceği gibi mahkeme dışında başka bir şekilde de (noter vasıtasıyla) olabilir. Davayı ihbar eden kişi, davayı ihbar edilen kişiye ya yerine geçip temsil olarak davayı takip etmesini ya da davaya sadece müdahale etmesini talep edebilir²⁵⁹. Davaya ihbar dilekçesinin bir örneği aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

²⁵⁸ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.366.

²⁵⁹ YÜCE, **a.g.e.**, s.167.

Tablo 7: Davanın İhbarı Durumunda Davaya Davacının Yanında Katılma İsteğine İlişkin Dilekçe Örneği

.....VERGİ MAHKEMESİ BAŞKANLIĞI'NA	
.....	
<u>DOSYA NU:</u> E.....	
<u>İHBAR YAPILMASINI İSTEYEN:</u> ADI SOYADI, TC KİMLİK NU.SU/ ADRESİ	
<u>VEKİLİ (varsa)</u>	: ADI, SOYADI, TC KİMLİK NU.SU / ADRESİ
<u>İTİRAZDA BULUNAN</u>	: ADI, SOYADI / ADRESİ
<u>DAVALI</u>	:VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ
.....	
<u>KONU:</u> Davacıya tebliğ edilen ... tarih ve ... sayılı ödeme emrinin iptali amacıyla açılan esas numarası yukarıda belirtilen davaya, davacının yanında katılma talebimin kabulü ile dava konusu edilen ödeme emrinin iptali talebinden ibarettir.	
<u>DAVANIN ÖZETİ :</u>	
1.	
2.	
3.	
<u>İHBAR NEDENLERİ :</u>	
1.	
2.	
3.	
<u>SONUÇ :</u>Yukarıda arz ve izah edilen nedenlerle, Vergi Usul Kanunu'nun 10³uncu maddesi gereğince düzenlenerek davacıya tarih ve sayılı ödeme emrinin iptali amacıyla açılan esas numarası yukarıda yazılı davanın, yanında katılmak üzere, .....'ya ihbar edilmesini arz ederim. Saygılarımla.	
İHBAR İSTEMİNDE BULUNAN	
TARİH – ADI ve SOYADI - İMZA	
<u>EKLER :</u>	
1.	
2.	

Kaynak: Şükrü KIZILOT, Zuhâl KIZILOT, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2012, s. 367.

3.5. Vergi Davasında Görev ve Yetki

Belirli bir davaya aynı yargı kolundaki ilk derece mahkemelerinden hangisinin bakacağını düzenleyen kurallara görev ve yetki kuralları denir.

Dava mahkeme başkanlığına hitaben yazılmış dilekçe ile görevli ve yetkili mahkemede açılır. Bir mahkemenin görevli olmasıyla mevcut hukuki uyumsuzluğa “konu” itibariyle bakabilmesi anlaşılır. Davanın konu yönünden hangi mahkemenin görevine girdiği belirlendikten sonra sıra yetkili mahkemenin belirlenmesine gelir. Yetkili mahkeme ise, bir davaya hangi yerdeki mahkemenin bakacağı ile ilgilidir. Görev kuralları, mahkemelerin sahip oldukları yargı yetkisini konu bakımından; yetki kuralları ise coğrafi bakımdan sınırlar²⁶⁰.

3.5.1. Görev

Görev, bir davanın aynı yargı kolu içinde yer alan ilk derece yargı yerlerinden hangisinin bakacağını düzenleyen kurallardır. Vergi davalarında görevli ilk derece mahkeme, vergi mahkemeleridir. Ancak bazı durumlarda Danıştay’ında görevli olduğu vergi davaları vardır.

Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı Kanun’un 6. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelerin tarhından bu işlemlerin ve tahsilinden doğan uyumsuzluklara vergi mahkemeleri bakar²⁶¹.

Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak bakması gereken davalar, Danıştay Kanunu’nun 24. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak bakması gereken davaları; Bakanlar Kurulu kararlarına, bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve

²⁶⁰ YÜCE, a.g.e., s.129.

²⁶¹ BAYRAKLI, a.g.e., s.92.

ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere, birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işler olarak belirtmek mümkündür²⁶².

Görev, kamu düzenine ilişkin olduğundan mahkemenin her safhasında taraflarca ileri sürülebileceği gibi mahkemece de resen dikkate alınır. İdari yargıda iki tür görev uyuşmazlık söz konusudur. İlk görev uyuşmazlığı olan dış görev, davanın farklı yargı koluna ait olması (adli, idari ve askeri yargı), ikinci görev uyuşmazlığı olan iç görev ise idari yargı yolu içerisinde farklı ilk derece mahkemesinin davada yetkili olmasıdır. (Danıştay, idare mahkemesi veya vergi mahkemesi) Dış görev de mahkeme, idari yargı mercii dosyayı görevli yargı koluna göndermez, iç görev de ise tarafların istemine bakılmaksızın görevli görülen idari yargı merciiine dava dosyası gönderilir. Dava dosyasının gönderilmesinde (iç görevde) davacının gönderme talebi olmasına gerek görülmediği gibi gönderilen yargı yerinde de davacının yeniden dava açmasına gerek yoktur²⁶³.

Davaya bakan mahkemenin kendisini görevsiz görmesi halinde görev uyuşmazlığı oluşmaktadır. Görev uyuşmazlığı Danıştay veya bölge idare mahkemesinde çözümlenmektedir²⁶⁴. Görevsizlik sebebiyle dosyanın gönderildiği mahkeme kendisini görevsiz gördüğü takdirde, söz konusu mahkeme ile ilk görevsizlik kararını veren mahkeme aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise uyuşmazlık bölge idare mahkemesince, aksi halde Danıştay’ca çözümlenir. Görev uyuşmazlıklarında Danıştay ve bölge idare mahkemesince verilen kararlar ilgili mahkemelere bildirilir ve bu husus taraflara tebliğ olunur. Danıştay ve bölge idare mahkemesince görev uyuşmazlıkları ile ilgili olarak verilen kararlar kesindir. Bu madde hükümleri gereğince verilen kararlar ile görevli ve yetkili kılınan mahkemeye yeniden dava açılması halinde harç alınmaz (İYUK m.43).

²⁶² KARAKOÇ(2), **a.g.e.**, s.146.

²⁶³ AYGÖRMEZ, **a.g.e.**, s.91.

²⁶⁴ TÜRK BAY, **a.g.e.**, s.87.

3.5.2. Yetki

Yetki, bir uyuşmazlığa görevli mahkemelerden hangi yerdeki mahkemenin bakması gerektiğini ifade etmek için kullanılan bir kavramdır²⁶⁵. Görev sorunu çözümlendikten sonra sıra yetki sorununun halledilmesine gelmektedir.

Bir olayda yetki sorunundan söz edilebilmek için aynı konuda görevli birden fazla mahkemenin var olması gerekir. Bu bakımdan Danıştay'da yetki sorunundan söz etmemiz mümkün değildir. Danıştay'da yapılması gereken tek inceleme görev konusunun açıklığa kavuşmasıdır. Benzer bir analiz bölge idare mahkemeleri bakımından da yapılabilir. Her ne kadar bölge idare mahkemeleri sayıca birden fazla ise de hangi vergi mahkemesinin hangi bölge idare mahkemesinin yargı çevresine dahil olduğu açıkça belli olduğundan yetki sorunundan söz etmek mümkün değildir. Buna göre vergi yargılamasında yetki sorunu ancak vergi mahkemeleri arasında çıkabilecek sorun olarak görünmektedir²⁶⁶.

Genel nitelikteki düzenleyici işlemlere karşı Danıştay'ın yetki alanı tüm Türkiye'dir. Danıştay için açılan davaya hangi dava dairesinde bakılacağı yetki değil bir iş bölümü sorunudur. İlk derece mahkemesi olarak Danıştay'da açılacak idari davaların görülmesiyle görevli daireler ve bu dairelerin görevleri Danıştay Kanunu'nda gösterilmiştir. Danıştay Kanunu'nun 52. maddesi ile daireler arasında iş dağılımı ile ilgili konularda Danıştay Başkanlık Kurulu yetkili kılınmıştır. Başkanlık Kurulu bu yetkisini kullanarak dairelerin görevlerinde iş durumuna göre değişiklik yapabilmektedir²⁶⁷.

Vergi mahkemelerinin yetki alanına ilişkin kurallar, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeler;

²⁶⁵ KARAKOÇ(2), **a.g.e.**, s.147.

²⁶⁶ Yusuf Ziya TAŞTAN, **Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki**, Siyasal Kitabevi, Eylül 2007, s.82.

²⁶⁷ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.341.

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

b. Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasında ödeme emrini düzenleyen,

ç. Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işleri yapan, vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkili mahkemedir.

Bu maddeye göre, vergi yargılamasında yetkili vergi mahkemesi, idari işlemi yapan vergi dairesinin, yargı çevresi içinde bulunduğu vergi mahkemesidir. Vergiyi tarh ettiren, cezayı kesen ve tahsilat işlemlerini yapan vergi dairesi hangi vergi mahkemesinin yargı alanında ise o vergi mahkemesinde davanın açılması gerekir²⁶⁸.

Vergi davalarında yetki, kamu düzenine ilişkin olduğundan mahkemenin yetkisine ilişkin itirazlar, davanın her aşamasında ileri sürülebilir. Mahkemeler yetki meselesini kendilerinden inceler. Mahkeme ya kendiliğinden ya da tarafların itirazı üzerine davaya bakmaya yetkili olup olmadığı karara bağlamak zorundadır. Bu durumda iki olasılık ortaya çıkar. Birinci olarak mahkeme, yetki itirazını inceleyip, kendini yetkili görürse, yetkisizlik itirazını reddeder ve davaya bakmaya devam eder. İkinci olarak mahkemenin yapacağı inceleme sonucunda yetkisizlik kararı verirse, yetkili mahkemeyi belirleyerek, dosyanın belirlenen bu mahkemeye gönderilmesine karar verir²⁶⁹.

Yetki uyuşmazlıklarının çözümünü Danıştay ve Bölge İdare Mahkemeleri tarafından ayrı ayrı incelemek mümkündür. Yetkisizlik kararı veren mahkemeler, ayrı bölge idare mahkemelerinin yargı çevresinde bulunuyorsa, yetki uyuşmazlığı Danıştay tarafından giderilir. Yetkisizlik kararı veren mahkemeler, aynı bölge idare

²⁶⁸ BAYRAKLI, a.g.e., s.93.

²⁶⁹ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s.343.

mahkemelerinin yargı çevresinde bulunuyorsa, yetki uyuşmazlığı bölge idare mahkemesi tarafından giderilir²⁷⁰.

İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 43. maddesi gereği görev ve yetki uyuşmazlıklarında Danıştay ve bölge idare mahkemesince verilen kararlar ilgili mahkemelere bildirilir ve bu husus taraflara tebliğ olunur. Danıştay ve bölge idare mahkemesince görev ve yetki uyuşmazlıkları ile ilgili olarak verilen kararlar kesindir.

3.6. Vergi Davası Açma Süresi

Mükellefle idare arasındaki uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmemesi ya da mükellefin uyuşmazlığı idari yollarla çözmeyi tercih etmemesi durumunda, hak aramak ya da uyuşmazlığın çözümünü sağlamak amacıyla dava açma hakkını kullanılabilmesi için ilgililerin yargı merciine belli bir süre içinde başvurmaları gerekir²⁷¹. Bir davanın esasının incelenebilmesi, bu davanın dava açma süresi içerisinde açılmış olmasına bağlıdır²⁷².

Dava açma süreleri, vergi mahkemelerinde ya da Danıştay'da dava açmak için kabul edilen süreleri kapsamaktadır. Çünkü vergi yargılama hukukunda dava açma kavramı, bir uyuşmazlığın ilk derece mahkemesinde görülmesi için yapılan başvuruyu ifade etmektedir²⁷³.

Dava açma süresi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinde düzenlenmiştir. Dava açma süresi özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gün olarak belirlenmiştir.

²⁷⁰ TÜRKBAY, a.g.e., s.89.

²⁷¹ Yıldırım GENÇ, Mehmet Akif ÖZMEN, **Örnek Olaylarla Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları**, Türkmen Kitapevi, İstanbul 2011, s.131.

²⁷² Yusuf KARAKOÇ(3), **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s.49.

²⁷³ KARAKOÇ(2), a.g.e., s.160.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesi gereği yasa koyucu özel kanunlarda dava açma süreleri için ayrı süreler belirtebilir. Yasa koyucunun özel kanunlarda ayrı bir dava açma süresi belirtmesi durumunda bu sürele uyulur²⁷⁴. Örneğin; Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49/b maddesine göre, takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdirlere karşı il ve ilçe ticaret odaları, ziraat odaları ve mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyeler ilgili vergi mahkemesinde 15 gün içinde dava açılabilirler. Vergi mahkemelerinin bu konudaki kararlarına karşı 15 gün içinde Danıştay'a temyiz başvurusu yapılabilir. Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'un 58. maddesine göre, yükümlüler ödeme emirlerine karşı 7 gün içinde ilgili vergi mahkemesinde dava açabilirler. Danıştay Kanunu'nun 75. maddesine göre ilgili, Yüksek Disiplin Kurulu kararının kendisine tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bu karara karşı dava açabilir.

3.6.1. Dava Açma Süresinin Başlangıcı

Anayasanın 125. maddesine göre idari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar hükmü İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7/2 maddesinde idari işlemlere karşı dava açma sürelerinin başlangıcını düzenler. Buna göre; dava açma süresi idari uyuşmazlıklar da yazılı bildirim yapıldığı tarihi izleyen günden başlar.

Vergi davası açma süresinin hesaplanmasında sürenin başladığı tarih önem kazanmaktadır. Onun için sürenin başladığı tarihin kesin olarak belirlenmesi gerekir. Bu nedenle İdari Yargılama Usulü Kanununda, dava açma süresinin başlangıcı açık olarak tespit edilmiştir²⁷⁵. Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin

²⁷⁴ Nur GÜVENÇ, "İdari Yargıda Dava Açma Süreleri, Taşınmaz Mülkiyeti Denetçileri Derneği", <<http://www.tasınmazmulkiyeti.org.tr/tr/?Sayfa=Detay&Id=725>>, (Erişim Tarihi: 06.01.2013).

²⁷⁵ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, a.g.e., s.115.

yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar (İYUK m.7/2,b).

Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren on beş gün sonra işlemeye başlamaktadır (İYUK m.7/3). İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlamaktadır. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilmektedir. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel değildir (İYUK m.7/4).

3.6.2. Dava Açma Süresinin Hesaplanması

Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Tebliğin yapıldığı, ilanının yayımlandığı, yayının yapıldığı günler sürelere dâhil değildir. Süre işlemeye başladıktan sonra geçecek resmi tatil günleri, cumartesi, pazar ve bayram günleri sürelere dâhildir. Ancak sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Eğer sürenin son günü adli tatile rastlamışsa bu süre, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır²⁷⁶.

Dava açma süresine uyulmamasının sonucu: Dava açma süresi kamu düzenini ilgilendirdiğinden, Danıştay'ın veya vergi mahkemesinin önüne gelen bir davanın süresinde açılıp açılmadığını kendiliğinden araştırmak zorunludur. Dava açma süresi hak düşürücü bir süre niteliğindedir. Süresinde kullanılmayan dava hakkı düşmekte ve yargı yolu kapanmaktadır²⁷⁷.

Dava açma süresi kanunlarda belirtilen bazı hallerde işlememesine dava açma süresinin durması denmektedir. Durma, durma sebebi ortaya çıkıncaya kadar işlemiş

²⁷⁶ BAYRAKLI, a.g.e., s.90.

²⁷⁷ ARSLAN, a.g.e., s.347.

olan sürenin, durma sebebi ortadan kalktıktan sonra kaldığı yerden işlemeye devam etmesi anlamına gelmektedir²⁷⁸.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 11. maddesinde; ilgililerin, idari dava açmadan önce, idari işlemlerin kaldırılmasını, geri alınmasını, değiştirilmesini veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde, isteyebilecekleri; bu amaçla yapılan başvurunun, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durduracağı; altmış gün içinde başvuruya cevap verilmediği takdirde isteğin reddedilmiş sayılacağı; isteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması durumunda, dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı ve başvuru tarihine kadar geçen sürenin de hesaba katılacağı açıklanmıştır. Buna göre; üst makama veya üst makamın bulunmaması halinde işlemi yapılan makama maddede yazılı şekilde yapılan başvuru, işlemekte olan dava açma süresini durdurmaktadır²⁷⁹.

İdari Yargılama Usulü Kanunu, görevli olmayan yerlere başvurulması ve /ya da davanın usulüne uygun olmayan dilekçe ile açılması halinde davacıya davasını usulüne uygun olarak açabilmesi için süre verilmesini kabul etmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nda da, uzlaşma yoluna başvurulması fakat uzlaşmanın vaki olmaması ve / ya da temin edilememesi halinde, yükümlüye dava açabilmesi için ek dava açma süresi tanınmaktadır²⁸⁰.

3.7. Dava Dilekçesi

Vergi davası, Danıştay veya vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır (İYUK m.3/1). Vergi yargılamasında yazılılık esası geçerli olduğundan yargılama dosya üzerinden yapılmaktadır²⁸¹. Bu çerçevede vergi davası, dava dilekçesi düzenlenerek açılmaktadır. Bu nedenle yargılama davacı tarafından

²⁷⁸ KARAKOÇ(2), **a.g.e.**, s.164.

²⁷⁹ Turgut CANDAN, Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü, **Adana 1. Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu**, <<http://www.adanasmmmo.org/sempozyum.php>>, (Erişim Tarihi: 06.01.2013).

²⁸⁰ KARAKOÇ(2), **a.g.e.**, s.165.

²⁸¹ YÜCE, **a.g.e.**, s.135.

yasada öngörülen şekil şartlarına uygun bir dava dilekçesinin mahkemeye verilmesiyle başlamaktadır.

Dava dilekçesinin, yargılamanın gerektirdiği bilgileri içerecek şekilde düzenlenmesi ve kanunda yazılı şekle uygun olmaları gerekmektedir. Kanunda, belirtilen şekle uygun olmayan dilekçelerle dava açılması, yargılamanın uzamasına ve kararın gecikmesine neden olur. Bu bakımdan; idari yargı da dava dilekçesinin düzenlenmesi ayrı bir önem taşır²⁸².

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. maddesinin ikinci bendine göre; idari davaların açılmasına ilişkin dilekçede şu hususların yer alması gerekir.

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

b. Davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller,

c. Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,

ç. Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,

d. Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nev'i ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası belirtilir.

Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri de dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ve bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur²⁸³. Ayrıca dava dilekçesinin sağ üst köşesinde varsa, duruşma isteği, yürütmeyi durdurma talebi, keşif, bilirkişi incelemesi yapılması gibi istekler dikkate çekebilecek

²⁸² BİLİCİ, a.g.t., s.55.

²⁸³ GENÇ, ÖZMEN, a.g.e., s.150.

şekilde yazılmalıdır (İYUK m.3/2)²⁸⁴. Vergi yargısında duruşma talebi olmadıkça ya da mahkeme duruşmaya karar vermedikçe, yargılama evrak üzerinde yapılır ve dosya karara bağlanır²⁸⁵.

Vergi davalarında dava dilekçesinin düzenlemesi özel bir önem taşır. Yasal koşullarını taşımayan bir dava dilekçesi yargı yerlerince reddedilir²⁸⁶. Dava dilekçe örnekleri aşağıdaki tablolarda belirtilmiştir.

²⁸⁴ YÜCE, **a.g.e.**, s.135.

²⁸⁵ TAŞ, **a.g.e.**, s.39.

²⁸⁶ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.395.

Tablo 8: Dava Dilekçesi Örneği-1 (İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyanname İle İlgili Olarak Dava Açılması)

.....VERGİ MAHKEMESİ BAŞKANLIĞI'NA	
.....	
(Yürütmeyi Durdurma Talebi Vardır)	
DAVACI	: ADI SOYADI, TC KİMLİK NU.SU/ ADRESİ
VEKİLİ (varsa)	: Av. (ADI, SOYADI, TC KİMLİK NU.SU / ADRESİ)
DAVALI	: VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ
<u>DAVA KONUSU VERGİNİN :</u>	
Türü	:
Miktarı	:
Dönemi	:
<u>MÜKELLEF HESAP NU :</u>	
<u>DÜZENLENEN TAHAKKUK</u>	
<u>FİSİNİN</u>	:
Tarihi	:
Nu.su	:
<u>DAVANIN ÖZETİ</u> :	
1.	.....
2.	.....
<u>DAVA NEDENLERİ</u> :	
1.	.....
2.	.....
<u>SONUÇ :</u> Tahakkuk ettirilen vergi tutarının, yukarıda arz ve izah edilen nedenlerle iptaline, karar verilinceye kadar da yürütmesinin durdurulmasına, yargılama giderinin (ve varsa avukatlık ücretinin) karşı tarafa yükletilmesine karar verilmesini arz ederim. Saygılarımla.	
DAVACI	
TARİH – ADI ve SOYADI - İMZA	
EKLER :	
1-	
2-	
3-	

Kaynak: Şükrü KIZILOTL, Zuhul KIZILOTL, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2012, s. 408.

Tablo 9: Dava Dilekçesi Örneği-2 (Vergi-Ceza İhbarnamesinin Tebliği Üzerine Açılacak Davalara İlişkin)

.....VERGİ MAHKEMESİ BAŞKANLIĞI'NA	
.....	
<u>Duruşma, Keşif ve Bilirkişi İncelemesi Yapılması</u>	
<u>Talebi Vardır. (Hangisi Gerekiyorsa O Yazılacaktır)</u>	
<u>DAVACI</u>	: ADI SOYADI, TC KİMLİK NU.SU/ ADRESİ
<u>VEKİLİ (varsa)</u>	: Av. (ADI, SOYADI, TC KİMLİK NU.SU / ADRESİ)
<u>DAVALI</u>	:VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ
.....	
<u>VERGİ KONUSU VERGİNİN</u>	
Türü	:
Miktarı	:
Dönemi	:
<u>DAVA KONUSU VERGİNİN</u>	
Türü	:
Miktarı	:
Dönemi	:
<u>MÜKELLEF HESAP NU</u>	:
<u>İHBARNAMENİN</u>	
Tarihi	:
Nu.su	:
<u>TEBLİĞ TARİHİ</u>	:
<u>DAVA KONUSU</u>	:..... tarihli ve .....Nu.lu ihbarname ile istenen vergi ve cezanın aşağıda belirtilecek sebeplerle kaldırılmasını talebinden ibarettir.
<u>DAVANIN ÖZETİ</u>	:
1.	.....
2.	.....
<u>DAVA NEDENLERİ</u>	:
1.	.....
<u>SONUC</u>	: Tarh edilen vergi ile kesilen cezanın yukarıdaki açıklamalarım doğrultusunda iptaline, yargılama giderinin (ve varsa avukatlık ücretinin) karşı tarafa yükletilmesine karar verilmesini arz ederim. Saygılarımla.
DAVACI	
TARİH – ADI ve SOYADI - İMZA	
<u>EKLER</u>	:
1-	

Kaynak: Şükrü KIZILOT, Zuhal KIZILOT, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2012, s. 409.

3.7.1. Dava Dilekçesinin Verileceği Yerler

Dava dilekçeleri ve bu bağlamda savunma dilekçeleri ile davalara ilişkin her türlü evrak;

a. Davacının işlemi yapan dairenin bulunduğu yerde bulunması halinde görevli ve yetkili vergi mahkemesine,

b. Davacının yetkili mahkemenin bulunduğu yerde bulunmaması halinde bulunduğu yerdeki başka vergi veya idare mahkemesine,

c. Davacının bulunduğu yerde vergi veya idare mahkemesinin her ikisi de yoksa asliye hukuk hâkimliğine,

ç. Davacı yurt dışında ise Türk Konsolosluklarına verilebilir (İYUK m.4).

Temyiz dilekçeleri, doğrudan Danıştay'a verilebileceği gibi kararı veren mahkemeye de Danıştay'a iletmek üzere verilebilir (İYUK m.48).

3.7.2. Dilekçe Üzerine Uygulanacak İşlemler

Dava dilekçesini alan merci, dilekçenin harç ve posta ücretlerini aldıktan sonra deftere derhal kaydını yaparak kayıt tarihi ve sayısını dilekçenin üzerine yazmak zorundadır. Dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır (İYUK m.6/1). Davacılara, kayıt tarih ve sayısını gösteren imzalı ve mühürlü, pulsuz bir alındı kâğıdı verilir (İYUK m.6/2).

Yetkili mahkeme dışında verilen dilekçeler, en geç üç gün içinde Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlığına taahhütlü olarak gönderilir. Bu yerlerde harç pulları bulunmadığı takdirde bunlara karşılık alınan paraların miktarı ve alındı kâğıdının tarih ve sayısı dilekçelere yazılır (İYUK m.6/3).

Herhangi bir sebeple harcı veya posta ücreti verilmeden veya eksik harç/posta ücreti ile dava açılmış olması halinde, otuz gün içinde harcın ve posta ücretinin verilmesi ile tamamlanması hususu daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hâkimi, mahkeme başkanı veya hâkim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Harç veya posta ücreti süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur (İYUK m.6/4).

Dava açıldıktan sonra posta ücretinde tebliğ işlemlerinin yapılmasını engelleyecek şekilde azalma olması halinde, otuz gün içinde posta ücretinin tamamlanması daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hâkimi, mahkeme başkanı veya hâkim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Posta ücreti süresi içinde tamamlanmazsa dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilir. Bu kararın tebliği tarihinden başlayarak üç ay içinde, noksanı tamamlanmak suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur (İYUK m.6/5).

3.7.3. Tek Dilekçe İle Dava Açılabilecek Durumlar

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun beşinci maddesinin birinci fıkrasına göre her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılması esastır. Ancak belirli şartların varlığı durumunda aynı kişinin birden fazla idari işleme karşı dava açması mümkün olduğu gibi yine belirli durumlarda birden fazla kişinin tek dilekçe ile dava açması söz konusu olabilmektedir. Bu kapsamda tek dilekçe ile dava açabilecek durumlar ikiye ayrılmaktadır²⁸⁷.

3.7.3.1. Birden Çok Karara Karşı Bir Dilekçe İle Dava Açılması

Birden fazla idari işleme karşı tek bir dilekçe ile dava açılabilmesinin söz konusu olabilmesi için birden fazla işlem arasında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da

²⁸⁷ GENÇ, ÖZMEN, a.g.e., s.170.

sebeup sonuç ilişkisi bulunması gerekmektedir²⁸⁸. Maddi yönden bağlılık, vergiye ilişkin idari işlemlerin aynı sebepten kaynaklanması, hukuki yönden bağlılık ise işlemlerin aynı yasal gerekçeye dayanılarak tesis edilmiş olmaları anlamına taşır. Örneğin, vergi incelemesi sonucunda kayıt dışı hasılat tespit edildiğini gösterir vergi inceleme raporuna dayanılarak vergi dairesince mükellef adına kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmış ve ayrıca anılan vergi ziyasına ilişkin olarak kaçakçılık cezası kesilmişse, mükellef vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemine karşı yetkili vergi mahkemesinde tek dilekçe ile dava açabilir. Çünkü burada vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması kayıt dışı hasılat olarak belirlenen aynı maddi nedene dayandığı gibi sebeup sonuç ilişkisi de bulunmaktadır²⁸⁹. Ayrıca aynı dilekçe ile birden fazla işlem aleyhine dava açılırken, işlemler hakkında açılacak davaların; süre yönünden uygunluk, görev ve yetki yönünden ve yargı yolu açısından uygunluk ve davanın aynı olması gerekeceği şartları göz önünde tutulmalı ve dava şartlarının her iki işlem için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir²⁹⁰.

3.7.3.2. Birden Çok Kişinin Bir Karara Aynı Dilekçeyle Dava Açması

Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iőtirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekmektedir. Bu koşulların sağlanması durumunda birden fazla kişinin müşterek dilekçe ile dava açabilmelerine olanak sağlanmıştır²⁹¹. Burada belirtilen maddi olay, idarece tesis edilen idari işlem veya eylem; hukuki sebep ise eylem veya işleme dayanak teşkil eden yasa hükmünü ifade eder. Hak ve menfaatte iőtirak bulunması ise idari eylem veya işlemin birden fazla kişinin hak ve menfaatlerini ihlal etmesi olarak anlaşılmalıdır²⁹². Bu anlamda, vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusunun borcundan dolayı sorumlu tutulmaları, birden fazla kanuni temsilcinin hak ve menfaatlerinde iőtirakin bulunduğunu göstermektedir. Bu kanuni temsilcilerin her birine ayrı ayrı ödeme emri tebliğ edilmesi, ödeme emirlerinin sebebini oluşturan maddi olayların aynı olması (beyannamenin zamanında verilmemesi gibi) halinde, davaya yol açan maddi

²⁸⁸ KARAKOÇ(2), **a.g.e.**, s.156.

²⁸⁹ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.424.

²⁹⁰ TOSUNER, **a.g.e.**, s.103.

²⁹¹ Soner YAKAR, Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma, **Maliye Dergisi**, Sayı:162, Ocak-Haziran 2012.

²⁹² KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.426.

olay; davacıların bu ödeme emirlerinin iptalleri için aynı hukuka aykırılık iddiasına (örneğin, ödeme emirleri ile istenen kamu alacaklarının kanuni temsilciden istenebileceği kanunda belirtilen kamu alacaklarından hiçbirine girmediği iddiasına) dayanmaları halinde de, davaya yol açan hukuki sebepler aynı demektir. Bu itibarla, aynı yükümlü veya vergi sorumlusunun birden fazla kanuni temsilcisi adına müştereken düzenlenip tebliğ edilen ödeme emrinin, kanuni temsilciler tarafından müştereken kaleme alınıp imzalanmış dilekçe ile dava konusu edilmesi mümkündür²⁹³.

3.7.4. Mahkemede Dava Dilekçesinin İncelenmesi ve Karara Bağlanması

Vergi mahkemesi nezdinde açılan davalarda dava dilekçesi öncelikle şekle uygun olup olmadığı açısından ilk incelemeye tabi tutulurlar²⁹⁴. İlk incelemenin esasları aşağıda açıklanmıştır.

3.7.4.1. İlk İnceleme

Dava dilekçeleri vergi mahkemesinde kaydı yapıldıktan sonra tebligata çıkarılmadan şekil ve usul yönünden incelenir. Bu işleme dava dilekçesi üzerinde ilk inceleme denir. Kanunda sayılan ilk inceleme konuları bir davanın esası için varlığı veya yokluğu gerekli olan hallere ilişkin olduğundan dava şartları da denilmektedir. Dava şartları davanın açılabilmesi için değil, mahkemenin davanın esası hakkında inceleme yapılabilmesi için gerekli olan şartlardır²⁹⁵. Vergi mahkemelerine dava dilekçeleri ulaştığında, başkan ya da görevlendireceği üye dilekçeler üzerinde ilk incelemeyi yapar. Dilekçelerin incelenmesi, daha çok şekil yönünden olup, bu inceleme sonucunda dilekçelerde ayırılık saptandığında, durum mahkemeye bildirilir.²⁹⁶

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14. maddesinde ilk incelemeyi, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından: görev

²⁹³ KARAKOÇ(2), a.g.e., s.158.

²⁹⁴ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s.433.

²⁹⁵ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, a.g.e., s.119.

²⁹⁶ TAŞ, a.g.e., s.40.

ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet ve 3 ve 5'inci maddelere uygun olup olmadıkları, yönlerinden inceleneceği belirtilmektedir.

İlk incelemeyi yapanlar, bu noktalardan kanuna aykırılık görmezler veya daire/mahkeme tarafından ilk inceleme raporu yerinde görülmezse, tebligat işlemi yapılır²⁹⁷. Dilekçeler bu yönlerden aykırı görülürse durum, görevli daire veya mahkemeye bir rapor ile bildirilir. Mahkeme belirlenen eksikliğe göre, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesinde öngörülen kararlardan birini alır²⁹⁸. Tek yargıyla çözümlenecek dava dilekçeleri için, rapor düzenlemesine gerek yoktur; gereği yargıç tarafından yerine getirilir. İlk inceleme, dava dilekçesinin alındığı tarihten itibaren, en geç 15 gün içinde sonuçlandırılır²⁹⁹.

3.7.4.2. İlk İnceleme Üzerine Verilecek Karar

İlk inceleme üzerine verilebilecek kararlar İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre;

Görev ve Yetki Yönünden; görev yönünden inceleme, bir davanın aynı yargı kolu içinde yer alan ilk derece yargı yerlerinden hangisinin bakacağını incelerken; yetki yönünden inceleme vergi davasının ülkenin neresindeki yargı merciinde görüleceğini incelenmektedir³⁰⁰. Yapılan ilk inceleme sonucunda; Adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine; idari yargının görevli olduğu konularda açılan davalarda ise, görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek, dava dosyanın görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verilir³⁰¹.

İdari Merci Tecavüzü Yönünden; bazı idari işlemlere karşı dava açılabilmesi için önce kanunlarda belirtilen itiraz mercilerine başvurmaları gerekmektedir. Bu

²⁹⁷ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s.826.

²⁹⁸ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.440.

²⁹⁹ BİLİCİ, **a.g.t.**, s.56.

³⁰⁰ BAYRAKLI, **a.g.e.**, s.90.

³⁰¹ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.440.

mercilere başvurmadan dava açıldığında idari merci tecavüzü ortaya çıkmaktadır. Bu durumda vergi mahkemesi dava dilekçesinin görevli idari merciine tevdiine karar verir³⁰².

Ehliyet İşlemin Dava Konusu Edilemeyecek Nitelikte Olması ve Süre Aşımı Yönünden; dava ehliyetinin yokluğu, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin bulunmaması, davanın süresinde açılmamış olması hallerinde davanın reddine karar verilir³⁰³.

Husumet Yönünden; bir davanın davacı ve davalı olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır. Dava dilekçesinde de karşı tarafın belirtilmesi bir şekil şartıdır. Dava dilekçelerinde davalı (hasım) gösterilmeden veya yanlış davalı gösterilerek dava açılması durumunda, dava dilekçesinin belirlenecek gerçek hasma tebliğine karar verilir³⁰⁴. Danıştay'a intikal eden bir uyuşmazlıkta Danıştay: "... Mahkemece, dosyanın Maliye Bakanlığı, husumetiyle tekemmül ettirilerek buna göre karar verilmesi ve kararında anılan Bakanlığa tebliğ edilmesi gerekirken Vergi Dairesi Müdürlüğü hasım gösterilmek suretiyle karar verilmesinde ve tebligatın da Vergi Dairesi Müdürlüğüne yapılmasında usul ve yasaya uyarlık bulunmamaktadır." şeklinde karar verilmiştir³⁰⁵.

Dilekçedeki Eksiklikler Yönünden; İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun üçüncü ve beşinci maddelerinde gösterilen şartları taşımayan dilekçelerin üçüncü ve beşinci maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak ya da ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise 30 gün içinde bizzat veya avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verilir³⁰⁶. Diğer taraftan çözümlenmesi Danıştay'ın idare ve vergi mahkemelerinin görevlerine girdiği halde, adli ve askeri yargı yerlerine açılmış bulunan davaların görev noktasından reddi halinde, bu husustaki kararların kesinleşmesini izleyen günden itibaren otuz gün içinde görevli mahkemede dava açılabilir. Görevsiz yargı merciine başvurma tarihi,

³⁰² TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, **a.g.e.**, s.121.

³⁰³ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s.827.

³⁰⁴ TAŞ, **a.g.e.**, s.43.

³⁰⁵ Danıştay, 7'nci Dairesinin 17 Mart 1999 tarih, 1998/1537 Esas ve 1999/1146 Karar sayılı kararı.

³⁰⁶ KIZILOĞLU, KIZILOĞLU, **a.g.e.**, s.440.

Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edilir. Bu şekilde reddedilen davalarda, görevsizlik kararının kesinleşmesinden sonra otuz günlük süre geçirilmiş olsa dahi, idari dava açılması için öngörülen süre henüz dolmamış ise bu süre içinde idari dava açılabilir (İYUK m.9/1). Dilekçe ret kararı, davanın reddedilmesi anlamına gelmemektedir. Dilekçenin reddedilmesi halinde otuz gün içinde dilekçenin usulüne uygun olarak yenilenmesi gerekmektedir Ancak bu süre içerisinde yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışlıkların yapılması halinde davanın reddine karar verilir³⁰⁷.

³⁰⁷ YÜCE, **a.g.e.**, s.151.

Tablo 10: İlk İnceleme Üzerine Verilecek Karar ve Yapılacak İşlemler

Aykırılık Şekli	Karar	Yapılacak İşlem
Adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda dava açılmışsa	Davanın Reddi	Dava açma şartları sağlıyorsa dava ilgili yargı kolunda açılabilir
Davanın idari yargı kolu çerçevesinde görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılması	Davanın görev veya yetki yönünden reddi	Mahkeme tarafından dava dosyası görevli veya yetkili mahkemeye gönderilir.
Dilekçenin şekli unsurları taşıması	Dilekçenin Reddi	Ret kararının tebliğini izleyen 30 gün içinde dava yenilebilir.
Dilekçede şekle aykırılık devam ederse	Davanın Reddi	Ret kararına karşı itiraz veya temyiz yoluna gidilebilir.
Davanın ehliyetsiz kişi tarafından açılmış olması	Davanın Reddi	Dava açma süresi geçmemişse dava yeniden açılabilir
Dava ehliyetli ama Avukat olmayan bir vekil tarafından açılmışsa	Dilekçenin Reddi	Ret kararının tebliğini izleyen 30 gün içinde kendisi ya da Avukatı aracılığıyla dava yeniden açılabilir.
Dava süresi içinde açılmamışsa	Davanın Reddi	Ret kararına karşı itiraz veya temyiz yoluna gidilebilir
Dava konusu işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmaması	Davanın Reddi	Yapılacak bir şey yok.
Dilekçede hasım gösterilmemiş veya yanlış gösterilmişse	Dilekçe ya da dava reddedilmez	Mahkemece dava dilekçesi, tespit edilecek gerçek hasma tebliğ edilir.
İYUK m.5'e göre verilen dilekçenin gerekli şartlarını taşıyamaması	Dilekçenin Reddi	Ret kararının tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde her işleme karşı ayrı ayrı dilekçe ile dava açılabilir ya da herkes kendisiyle ilgili işleme karşı ayrı dilekçe ile dava açılabilir.
Dava dilekçesinin imzasız olması	Dilekçe Reddedilir.	Ret kararının tebliğini izleyen 30 gün içinde dava yenilebilir.

Kaynak: Mehmet YÜCE, Türk Vergi Yargısı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010.

3.8. Vergi Davası Açmanın Etkileri

Adli yargı yerlerince maddi olayların belirlenmesine dahil verilen kararlar, aksi kanıtlanıncaya kadar vergi yargısı bakımından da hukuksal geçerliliği bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle adli yargı kararları, vergilendirme alanında, tespit edilen maddi olaylar bakımından ilk görünüş karinesi olarak değer taşır³⁰⁸.

3.8.1. Yürütmenin Durdurulması

İdari Yargı Usul Kanunu'nun 27. maddesinin 3. fıkrasına göre vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini kendiliğinden durdurur. Bunun için davacının bir talepte bulunmasına veya mahkemenin bu yönde karar vermesine gerek yoktur³⁰⁹. Genel kural bu olmakla birlikte vergi davaları ile ilgili yürütmenin durdurulmasının talep edilmesine gerek bulunulmaması kuralının bazı istisnaları vardır. Söz konusu istisnalar şunlardır:

a. İşlemden kaldırılan vergi davası dosyaları için dava açılmakla daha önce durmuş olan tahsil işlemine yeniden devam edilir. Eğer işlemden kaldırılmış olan dosya için yürütmenin durdurulması kararı verilmiş ise bu karar da kendiliğinden hükümsüz kalır.

b. İşlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulmasının tahsil işlemi üzerinde herhangi bir etkisi yoktur. Tahsil işlemine devam edilir. Bu gibi durumlarda tahsil işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemi durdurmaz. Tahsil işleminin durdurulabilmesi için yükümlünün vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması kararı alması gerekir.

³⁰⁸ TÜRK BAY, a.g.e., s.97.

³⁰⁹ KARAKOÇ(2), a.g.e., s.167.

c. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine salınan mali yükümlülüklerle ilgili tahsil işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz. Ödemenin durması için mahkemeden ayrıca yürütmeyi durdurma kararı talep edilmelidir.

ç. Ödeme emirlerine karşı açılan davalarda da, yürütmeyi durdurma kararı alınmadıkça tahsil işlemi devam eder.

d. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle karşı vergi mahkemelerinde açılan dava nedeniyle tahsilât işlemlerinin durması, temyiz aşamasını kapsamaz. Temyiz aşamasında da tahsilâtın durması için üst yargı merciinin, ilk derece mahkeme kararının yürütülmesinin durdurulmasına karar verilmesi gerekir.

Bu durumda dava açılmak suretiyle yürütmesi duran veya mahkemece yürütülmesi durdurulan dava konusu işlemlerden kaynaklı vergi ve cezalar dava sonuçlanana kadar tahsil edilmeyecektir³¹⁰.

Yürütmeyi durdurma kararı esas itibariyle davanın esas hakkında kesin sonuca varılıp karar verilinceye kadar davanın taraflarının mağduriyetini ortadan kaldırmak ya da idari işlemin sebep olduğu zararın durdurulması ve böylece dava sonunda telafisi imkânsız bir durumun oluşumuna engel olmak üzere idari işlemin nihai karar verilinceye kadar ertelenmesi amacını güden bir ara karardır³¹¹.

Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz. Bunun nedeni yürütmenin kendiliğinden durması halinde, idarenin iş ve işlemlerinin işlemez hale gelmesini önlemektir. Bu bakımdan, yürütmenin durdurulmasına yargı organlarının karar vermesi ilkesi benimsenmektedir. Kural olarak idari işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlandıklarından, aksine bir mahkeme kararı olmadıkça hukuka uygun sayılmakta ve yürütülmesine devam edilmektedir. Ancak bazı hallerde yürütmenin durmasının idare bakımından herhangi bir sakıncası

³¹⁰ Gelir İdare Başkanlığı, Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözülmesi, Yayın Nu: 92, Mayıs 2009, s.16.

³¹¹ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, **a.g.e.**, s.125.

olmadığı düşüncesinden hareketle, dava açılması ile yürütmenin kendiliğinden durması kabul edilmektedir³¹².

Yürütmenin durdurulması, bir taraftan iptal davalarında ilgililer için vazgeçilmez bir güvence teşkil ederken, diğer taraftan idarenin yargısal denetiminde etkinlik sağlar. Hukuka aykırı idari işlemi askıya almakta, aynı zamanda işlemi durdururken de kamuyu ve idareyi de korumaktadır³¹³.

3.8.2. Mahkeme Kararlarının Sonuçları

Vergi mahkemesi kararlarının sonuçlarını davanın mükellef veya vergi dairesince açılmasına, lehte ya da aleyhte sonuçlanmasına göre incelemekte fayda vardır.

Vergi davası mükellef tarafından açılmış ve lehte kabul edilmişse, vergi dairesinin yapmış olduğu tarhiyat işlemi iptal olur. Ödenen vergi varsa mükellefe iade edilir ve haciz işlemi varsa kaldırılır. Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu mükerrer 49. maddesi uyarınca açılan davaların lehte sonuçlanması halinde yapılan bedel ve değer tespitleri iptal edilir³¹⁴.

Davanın mükellef aleyhine sonuçlanması halinde ise tarh edilen vergi tahakkuk eder. Mükellefin, ödenecek aşamaya gelmiş olan vergisinin süreleri geçen taksitlerini ihbarnamenin tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içinde ödemesi gerekmektedir. Ayrıca dava konusu yapılan verginin ödenmemiş kısmında kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden başlayarak yargı organı kararının tebliğine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Bu faiz de aynı süre içinde ödenir. Bu hüküm verginin ödenmesini geciktirmeyi hedefleyen girişimleri caydırmaya yöneliktir. Bu faizden kurtulmak için mükellefler isterlerse tahsili duran vergi ve cezaları davanın devamı sırasında kısmen ve tamamen ödeyebilirler (VUK m.112/3)³¹⁵.

³¹² KARAKOÇ(2), a.g.e., s.166.

³¹³ TÜRK BAY, a.g.e., s.98.

³¹⁴ ARSLAN, a.g.e., s.354.

³¹⁵ KIRBAŞ, a.g.e., s.218.

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin vermiş olduğu kararlarına göre idarenin gecikmeksizin işlem yapması veya eylemde bulunması gerekmektedir. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir (İYUK m.28/1).

Davacı, söz konusu mahkemelerin kararlarına göre işlem tesis etmeyen veya eylemde bulunulmayan idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açabilir (İYUK m.28/3). Ayrıca mahkeme kararlarının gereği otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde davacı, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açabilir (İYUK m.28/4). Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir (İYUK m.28/6).

Vergi mahkemesinin kararını alan davacı veya davalı bu karara karşı durumuna göre “itiraz” veya “temyiz” yoluna gidebilir³¹⁶.

3.9. Vergi Yargılamasında Kanun Yolları

Kanun yolları, davaya taraf olanlara, aleyhlerine olduğunu düşündükleri ilk derece mahkeme kararlarını üst derece mahkemelere taşıyarak yeniden incelenebilmesi imkânını tanıyan hakkı ifade etmektedir. Kanun yolu, idari yargı sistemi içerisinde yer almaktadır, bir davanın taraflarına tanınmış bir başvuru yoludur. Yerel mahkeme kararının yeniden incelenmesi ve gerekiyorsa değiştirilmesi için tanınmış hukuki bir yoldur.

Hukuk sisteminde kanun yolu kurumuna yer verilmesinin en önemli nedeni, uyuşmazlıklarda tarafların hüküm mahkemesinin verdiği kararda bir aykırılık veya haksızlık olduğu düşünmesidir. Hukuk devletinde yargı fonksiyonunun amacı adaletin

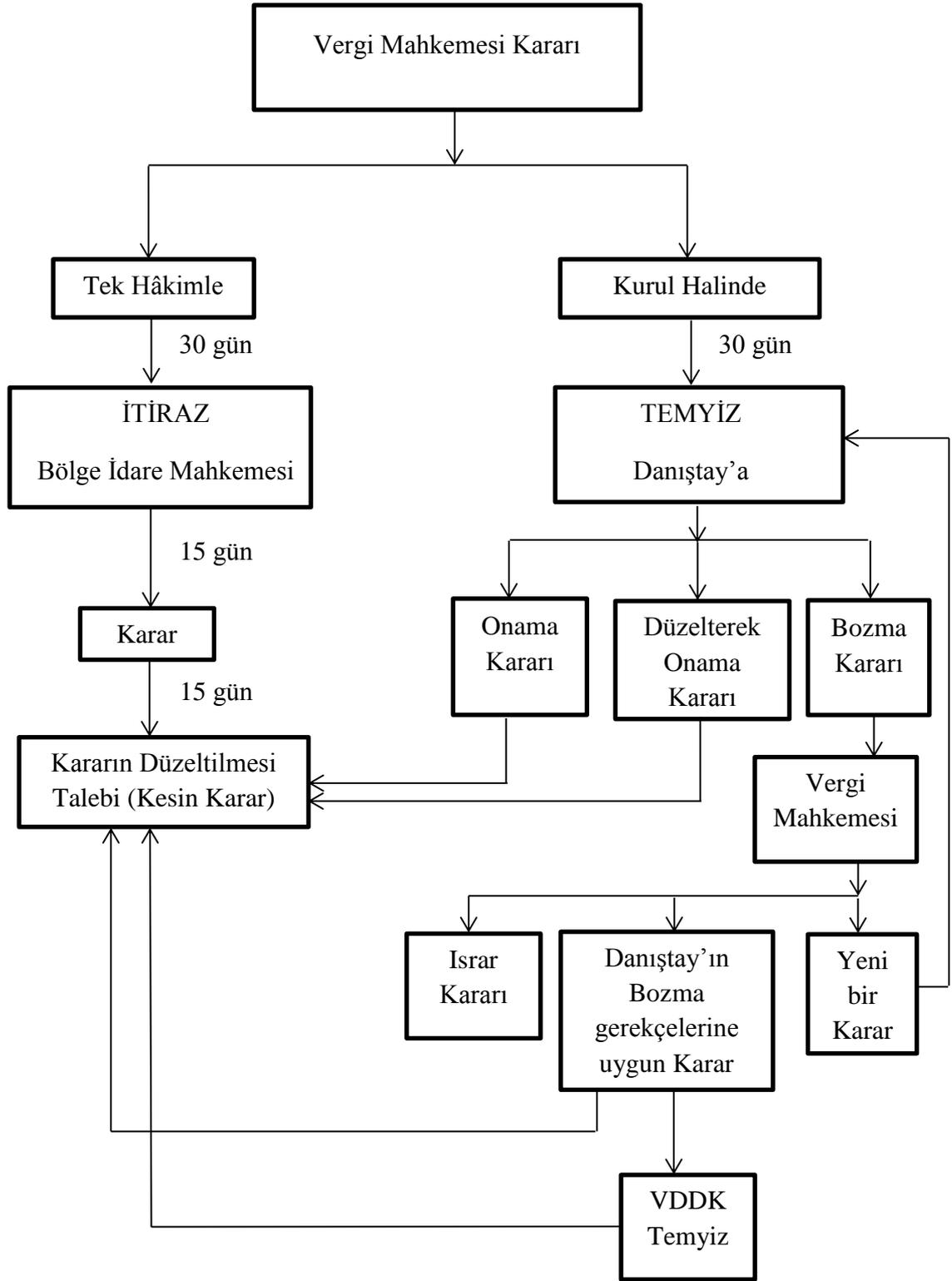
³¹⁶ YÜCE, a.g.e., s.156.

gerçekleştirilmesi olduğundan, yanlışların ortadan kaldırılarak ya da en aza indirilerek sonuçlarının giderilmesi zorunludur³¹⁷.

Kanun yolları, mahkemenin kesinleşmemiş kararlarına gidilebileceği gibi bazı hallerde kesinleşmiş kararlar aleyhine de gidilebilmektedir. Bu özelliği nedeniyle kanun yolları olağan ve olağanüstü olmak üzere iki şekilde incelenmektedir³¹⁸. Aşağıdaki şekilde vergi davasının işleyişi belirtilmiştir.

³¹⁷ TÜRKBAY, **a.g.e.**, s.101.

³¹⁸ BAYRAKLI, **a.g.e.**, s.121.



Şekil 2: Vergi Davasının İşleyişi

Kaynak: Şükrü KIZILOĞLU, Zuhâl Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2012, s. 541.

3.9.1. Olağan Kanun Yolları

Olağan kanun yolları, yargı organlarınca verilen nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarıdır. Olağan kanun yolları itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesidir³¹⁹. Vergi mahkemelerince verilen nihai kararlara karşı uyuşmazlığın niteliğine bağlı olarak verilen karar tek hâkimle verilmişse Bölge İdare Mahkemesi nezdinde “itiraz” yoluna, kurul olarak karar verilmişse Danıştay nezdinde “temyiz” yoluna giderler. İtiraz ve temyiz müesseselerinin temel amacı vergi mahkemesi kararlarının üst (yüksek) mahkeme konumunda bulunan itiraz itibariyle Bölge İdare Mahkemesi’nce, temyiz itibariyle de Danıştay’ca hukuka uygun olup olmadığı yönünden denetlenmelerinin sağlanmasıdır³²⁰.

3.9.1.1. İtiraz

Vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdikleri kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesinde itiraz edilebilir³²¹. İtiraz, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 45. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

a. İlk ve orta öğretim öğrencilerinin sınıf geçme, not tespiti, kayıt, nakil, ilişik kesme ve disiplin cezalarına ilişkin işlemler ile yükseköğretim öğrencilerinin sınıf geçme ve notlarının tespitine ilişkin işlemlerden,

b. Valilik, kaymakamlık ve yerel yönetimler ile bakanlıkların ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının taşra teşkilâtındaki yetkili organları tarafından kamu görevlileri hakkında tesis edilen geçici görevlendirme, ikinci görev, vekaleten atama, görev ve unvan değişikliği içermeyen il içi naklen atama, görevden uzaklaştırma, yolluk, lojman ve izinlerine ilişkin idari işlemlerden,

c. Kamu görevlilerine uyarma ve kınama cezası verilmesine ilişkin işlemlerden,

³¹⁹ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, **a.g.e.**, s.142.

³²⁰ YÜCE, **a.g.e.**, s.172.

³²¹ KIRBAŞ, **a.g.e.**, s.224.

ç. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının üyeleri hakkında verdiği mesleki faaliyeti sona erdirmeyen her türlü disiplin ve sınav işlemlerinden,

d. Asker ailelerine yardım ile ilgili işlemlerden,

e. 2/7/1941 tarihli ve 4081 sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanunun uygulanmasından,

f. 1/7/1976 tarihli ve 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun ile 29/5/1986 tarihli ve 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu gereğince kamu kurum ve kuruluşları tarafından sosyal yardım amacıyla bağlanan aylık ve yapılan sosyal yardımlarla ilgili uygulamalardan,

g. 4/12/1984 tarihli ve 3091 sayılı Taşınmaz Mal Zilyedliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından,

ğ. 9/10/2003 tarihli ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanununun uygulanmasından, kaynaklanan uyuşmazlıklarla ilgili olarak verdikleri nihaî kararlar ile tek hâkimle verilen nihaî kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir.

İtiraz başvurusu vergi mahkemesinin yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine, mahkemenin kararının tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde yapılır. İtirazda bulunan kişi doğal olarak aleyhine karar verilen kişidir. İtiraz, yetkili Bölge İdare Mahkemesine hitaben yazılmış dilekçeyle olur³²².

Bölge İdare Mahkemesine itiraz yoluyla başvurulduğunda, vergi mahkemesinin kararıyla tahakkuk eden vergi ve cezalara ilişkin süreç hakkında yürütme kendiliğinden durmaz. Karara göre düzenlenen ödeme emrinin hükümlerini durdurmak için itiraz yoluyla da yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi gerekir.

³²² YÜCE, a.g.e., s.172.

Bölge idare mahkemeleri, vergi mahkemesinin kararlarını onaylar, bozar veya bazı hallerde esas hakkında karar verebilir³²³. Bölge idare mahkemesi ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hâkim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir³²⁴. Bölge idare mahkemesinin bu kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulamaz. İtiraza konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın itiraz yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz³²⁵.

3.9.1.2. Temyiz

Temyiz, yerel mahkeme kararının hukuka uygunluğunun ve usul kurallarına uygun olarak alınıp alınmadığının denetimidir. Temyiz, İdari Yargılama Usul Kanununun 46. maddesinde düzenlenmiştir³²⁶. Bu maddeye göre temyiz, ilk derece vergi yargısı organlarının kurul halinde verdikleri nihai, fakat kesinleşmemiş kararlara karşı, kararların hukuka uygunluk denetiminin sağlanması amacıyla denetim mahkemesine yapılan olağan bir kanun yolu başvurusudur. Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da temyiz edilebilmektedir³²⁷.

Temyiz için başvuru süresi Danıştay dava daireleri ile vergi mahkemelerinin nihai kararlarının tebliği tarihinden başlayarak otuz gündür. Kanun koyucu bazı hallerde özel temyiz süresi saptayabilmektedir. Şöyle ki; arsalara ve araziye uygulanacak asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin olarak verilen takdir komisyonu kararlarına karşı ilgili daire, kurum ve kuruluşlarca dava açılıp da vergi mahkemesince verilen kararlara karşı 15 gün içinde Danıştay'a başvurulabilmektedir (VUK m. mükerrer 49)³²⁸.

Temyiz yoluna ancak vergi davasının tarafları başvurabilmektedir. Kararın uygun olmadığını düşünen taraflar temyiz yoluna başvurabilir. Temyiz talebini davacı

³²³ YÜCE, a.g.e., s.172.

³²⁴ TÜRKBAY, a.g.e., s.112.

³²⁵ KARAKOÇ, a.g.e., s.860.

³²⁶ TÜRKBAY, a.g.e., s.124.

³²⁷ KARAKOÇ, a.g.e., s.861.

³²⁸ KIRBAŞ, a.g.e., s.220.

yapabileceği gibi vekilleri veya kanuni temsilcileri ve davalı idare, temyiz yoluna gidebilir³²⁹. Davanın taraflarından biri tek başına temyiz yoluna başvurabileceği gibi her iki tarafta kendi açısından temyiz yoluna başvurarak kararın bozulmasını isteyebilir³³⁰. Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler (VUK m.377/3).

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı vergi davaları ile vergi mahkemesinin kurul halinde verdiği kararlar aleyhine temyiz davası açılabilir. Bu mahkemelerin ara kararları aleyhine temyiz davası açılmamakta ancak nihai kararlarla birlikte temyiz davasına konu olabilmektedir³³¹. Tarafların temyiz yoluna başvurmaları, vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararın yürütülmesini durdurmaz. Ancak taraflardan birisi yürütmenin durdurulmasını talep ederse, Danıştay teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Ayrıca Danıştay, vergi mahkemesinin kararını bozması durumunda yürütme kendiliğinden durur³³².

Temyiz istemleri Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır. Temyiz dilekçeleri, dava dilekçesine uygun olarak düzenlenir, düzenlenmemiş ise eksikliklerin giderilmesi için kararı temyiz edilen yargı yerince ilgiliye on beş günlük ek süre verilir. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa mahkeme, temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verir³³³.

Temyiz dilekçesi, ilgisine göre, kararı vermiş olan mahkemeye, Danıştay'a ya da idare veya vergi mahkemesine, idare ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk mahkemesine veya yabancı memleketlerde Türk Konsolosluklarına verilebilir (İYUK m.48/3). Bu yerlerce alınan dilekçenin hemen kaydı yapılır. Karar kaydın yapıldığı tarihte temyiz edilmiş sayılır³³⁴.

³²⁹ TÜRK BAY, **a.g.e.**, s.127.

³³⁰ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s.861.

³³¹ BAYRAKLI, **a.g.e.**, s.125.

³³² TAŞ, **a.g.e.**, s.63.

³³³ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, **a.g.e.**, s.143.

³³⁴ ÖZDEMİR, **a.g.t.**, s.68.

Temyiz dilekçesi kararı veren mahkeme veya Danıştay dairesince karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliği izleyen 30 gün içinde cevap verir³³⁵. Karşı tarafın cevap verdiği tarihte temyiz süresi geçmiş bile olsa, cevap veren taraf da cevap dilekçesinde temyiz talebinde bulunabilir. Bu durumda cevap dilekçesi temyiz dilekçesi yerine geçer. Cevap gelince vergi mahkemesi, temyiz dilekçesi ve cevap dilekçesi ile birlikte dava dosyasını Danıştay'a gönderir. Süresinde gelmeyen cevap dilekçeleri beklenmez ve Danıştay'a sadece temyiz dilekçesi ile birlikte dava dosyasını gönderir³³⁶. Danıştay'a temyiz için gönderilen dava dosyası, ilk incelemenin yapılabilmesi için bir tetkik hakime verilir. İlk incelemede ön şartların yerinde olması halinde temyiz isteminin incelemesine geçilir³³⁷. Danıştay, temyiz incelenmesi sırasında dosyayı ve kararı üç noktadan incelemeye tabi tutar. Bunlar görev ve yetki, hukuka aykırılık ve usul hükümlerine uyulup uyulmamasıdır.

Temyizde olayın maddi unsurları üzerinde değil, hukuki yönleri ve esasları üzerinde inceleme yapılmakta ve vergi mahkemesinin vermiş olduğu ilk karar sadece hukuka aykırılık yönünden denetlenmektedir³³⁸. Danıştay temyiz incelemesi sonunda şu kararları verebilir;

Bozma Kararı: Temyize konu olmuş yargı kararı görevsiz ve yetkisiz merci tarafından verilmişse; karar hukuka aykırı ise; yargılama sırasında usul hükümlerine uyulmamış ise bozma kararı verir.

Onama Kararı: Yargı kararında bozma nedenleri yoksa temyiz talebini reddederek onama kararı verir.

Düzelterek Onama: Yargı kararlarındaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise yanlışlıkları düzelterek onama kararı verir³³⁹.

³³⁵ BAYRAKLI, a.g.e., s.130.

³³⁶ TAŞ, a.g.e., s.63.

³³⁷ TÜRKBAY, a.g.e., s.130.

³³⁸ TAŞ, a.g.e., s.64.

³³⁹ BAYRAKLI, a.g.e., s.132.

Kısmen Onama ve Kısmen Bozma Kararı: Temyiz mercii yapılan yargılama sonunda söz konusu kararın bir kısmının hukuka uygun bulunarak onanmasına karşılık, diğer bir kısmının bozmayı gerektirecek eksiklikler taşıdığı için sonuçta kararın bozulması demektir. Kararın onanmış olan kısmına ilişkin verginin takip ve tahsil işlemlerini yürütür. Fakat bozulan karar kısmı ise yeniden karar verilmesi için kararı veren ilk derece mahkemesine veya ilgili Danıştay dava dairesine gönderilir³⁴⁰.

Bozma kararını; Danıştay'ın birinci derece mahkemesi olarak bakmış olduğu davaların Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından bozulması ve vergi mahkemesi kararlarının Danıştay'ın ilgili dairesi tarafından bozulması şeklinde ikiye ayırmakta yarar vardır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından kararın bozulması halinde, kurulun vereceği karar, kesin karar niteliğindedir. Bu kararlara karşı ilgili dairenin ısrar kararı vermesi mümkün değildir³⁴¹.

Danıştay'ın ilgili dairesi tarafından verilen bozma kararı, vergi mahkemesi kararının hukuka ve usule aykırı bulunduğu anlamına gelmektedir. Tamamen bozulan karara ilişkin dava dosyası yeniden görüşülmek üzere ilgili mahkemeye gönderilir. Vergi Mahkemesi, Danıştay'ın bozma kararına uyup uymamakta serbesttir. Bozma kararına uyma veya karara karşı direnme kararını verebilme seçeneklerine sahiptir. Danıştay'dan bozularak gelen dosyalarda, mahkeme öncelikli olarak gerekli tahkik işlerini tamamlar ve yeniden karar verir ya da bozmaya uymayarak eski kararında ısrar edebilir. İsrar kararının ilgili tarafından temyizi halinde, dava, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca incelenir. Danıştay'ın ilgili dava dairesinin kararı uygun görülürse mahkemenin kararı bozulur; aksi halde onanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

Vergi mahkemesinin, Danıştay'ın bozma kararına uyması halinde dava dosyasını yeniden inceler ve yeni bir karar verir. Bu karara karşı da yeniden temyiz yoluna gidilebilir³⁴². Temyiz incelenmesi sonunda verilen karar, dosyası ile birlikte kararı veren

³⁴⁰ TÜRKBAY, a.g.e., s.131.

³⁴¹ KARAKOÇ, a.g.e., s.866.

³⁴² TÜRKBAY, a.g.e., s.131.

mahkeme veya Danıştay Dairesine gönderilir. Bu kararın, dosyanın ilgili yargı organına geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğ edilmesi gerekir³⁴³.

3.9.1.3. Karar Düzeltme

İdari Yargılama Usulü Kanununda temyiz veya itiraz edilen kararlara karşı birde karar düzeltme yolu öngörülmüştür. Kararın düzeltilmesi yolu ile itiraz veya temyiz incelemesi sonucunda nihai olarak verilmiş kararın, kararı veren mahkeme, daire veya kurulca bir kez daha “gözden geçirilmesi” amaçlanmakta olup bu olağan kanun yoluna yasada gösterilen sınırlı sebepler dâhilinde başvurulabilmektedir³⁴⁴. Karar düzeltme yolu, Danıştay Dava Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun temyiz talebi üzerine verdikleri kararlar ile Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlara karşı kararın düzeltilmesi yoluna gidilebilmektedir³⁴⁵.

2577 sayılı İdari Yargı Usulü Kanunu 54. maddesinde düzenlenen karar düzeltme yolu bu maddede yer alan yazılı nedenlerden birinin mevcudiyeti halinde mahkemeler tarafından incelemeye alınabilmektedir. İdari Yargı Usulü Kanunu 54. maddesinin 1. fıkrasına göre karar düzeltme nedenleri; Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması; bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması; kararın usul ve kanuna aykırı bulunması; hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olmasıdır.

Kararın düzeltilmesi bir defaya mahsus olmak üzere, kararın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde taraflarca yapılır³⁴⁶. Bu süre karar düzeltme başvurusuna konu edilen üst yargı yeri kararının, taraflara tebliğini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Sürenin hesaplanmasında, genel olarak idari dava açma süresi ile ilgili kurallar uygulanır³⁴⁷. Bir yargı kararı olması nedeniyle ancak davanın tarafı olan kişiler kararın

³⁴³ KARAKOÇ, a.g.e., s.867.

³⁴⁴ İlhami ÖZTÜRK, İdari Yargıda Temyiz İncelemesinin Usulî Kazanılmış Haklar Açısından Sınırlanması, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2008, Sayı: 1-2, s.1030.

³⁴⁵ KARAKOÇ, a.g.e., s.868.

³⁴⁶ TÜRKBAY, a.g.e., s.139.

³⁴⁷ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s.636.

düzeltilme yoluna gidebilir³⁴⁸. Kararın düzeltilme taleplerinin, imzalı bir dilekçe ile yapılması gerekir. Düzeltilme dilekçesinde, dava dilekçesinde yer alması gereken hususlar ile kanunda belirtilen düzeltilme sebeplerinden hangisine dayanılarak düzeltilme talebinde bulunulduğu açıkça belirtilmelidir³⁴⁹. Karar düzeltilme dilekçesi kural olarak, düzeltilmesi istenen kararı veren üst yargı yerine ulaştırılmak üzere, itiraz ya da temyiz başvurusuna konu olan kararı veren ilk derece mahkemesine verilir. Bunun dışında, şartlar oluştuğunda karar düzeltilme dilekçesinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun dördüncü maddesinde gösterilen yerlere de yine üst idari yargı yerine gönderilmek üzere verilmesi de mümkündür³⁵⁰.

Karar düzeltilme istemi, düzeltilmesi istenen kararı vermiş olan daire, kurul ya da bölge idare mahkemesi tarafından incelenir ve karara bağlanır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesinin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere istemi inceleyecek olan daire, kurul ya da mahkeme dilekçede belirtilen nedenlerle bağlıdır. Bunun dışında karar veremez³⁵¹.

Kararın düzeltilmesi istemine ilişkin dilekçe kararın verildiği mahkeme tarafından karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf bu dilekçeye 30 gün içinde cevap verebilir³⁵². Bu cevap düzeltilme talebinde bulunan tarafa tebliğ edilmez. Dosya karşı tarafın cevabının alındığı veya 30 günlük sürenin cevap verilmeksizin dolduğu tarihten itibaren tamamlanmış olur.

İstemi inceleyen yargı yeri, öne sürülen gerekçeleri uygun bulursa, daha önce vermiş olduğu kararı düzeltir, değilse istemi reddeder³⁵³. Kararın düzeltilmesi talebine konu olan kararın alınması sırasında incelemeyi yapan tetkik hâkimleri, kararın düzeltilmesi talebinin incelenmesinde görev yapamazlar. Kararın düzeltilmesi talebinin reddedilmesi durumunda, bu karara karşı ikinci kez kararın düzeltilmesi talebinde bulunulamaz. Ancak düzeltilme talebi yerinde görülerek eski kararın kaldırılması ve

³⁴⁸ BAYRAKLI, **a.g.e.**, s.132.

³⁴⁹ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s.868.

³⁵⁰ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.640.

³⁵¹ KIRBAŞ, **a.g.e.**, s.223.

³⁵² YÜCE, **a.g.e.**, s.176.

³⁵³ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.640.

yerine yeni bir karar alınması durumunda, bu yeni karar için düzeltme talebinde bulunabilir³⁵⁴.

Kararın düzeltilmesi yoluna başvurulmuş olması, yürütmeyi kendiliğinden durdurmamaktadır. Fakat taraflardan birinin talebi üzerine, kararın düzeltilmesi talebini inceleyecek olan yargı organının yürütmenin durdurulmasına karar vermesi mümkündür³⁵⁵.

3.9.2. Olağanüstü Kanun Yolu

Olağanüstü kanun yolları en basit anlatımla kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı başvuru yolları olarak tanımlanabilmektedir. Davaya taraf olanlar verilen karar karşısında haksızlığa uğradıklarını düşünebilirler ancak aynı konuda, aynı tarafları göstererek ve aynı nedene dayanılarak yeni bir dava açılabilmesi söz konusu olmamaktadır. Bu durumda, yasa koyucu tarafından düzenlenen olağanüstü kanun yolları olan yargılamanın yenilenmesi ya da kanun yararına bozma yoluna gidilebilmesine olanak sağlanmaktadır³⁵⁶.

3.9.2.1. Yargılanmanın Yenilenmesi

Bir davanın mahkemede görülmesi sırasında, taraflardan biri, elinde olmayan nedenlerle hakkını gereği gibi savunamayarak, haksız duruma düşmüş olabilir. Buna bağlı olarak, iddiasını kanıtlayamadığı için mahkemece aleyhine karar kesinleştirdiği takdirde, maddi gerçeğe uygun olmasa bile hukuki gerçek olarak kabul edilir. Ancak kararın kesinleşmesinden sonra ortaya çıkabilecek yeni bazı durumlar söz konusu kesinleşmiş kararın yeniden gözden geçirilmesini zorunlu kılabilir³⁵⁷. İşte bu gibi durumlarda, yasada sayılan nedenlere dayanılarak esas hükmün kaldırılmasını ve davanın yeniden incelenmesini sağlayan bir olağanüstü kanun yolu olan yargılanmanın yenilenmesine gidilir³⁵⁸.

³⁵⁴ TAŞ, **a.g.e.**, s.64.

³⁵⁵ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s.870.

³⁵⁶ TÜRK BAY, **a.g.e.**, s.141.

³⁵⁷ KIZILOĞ, KIZILOĞ, **a.g.e.**, s.640.

³⁵⁸ TAŞ, **a.g.e.**, s.67.

Yargılamanın yenilenmesi, yargılama yapılması esnasında yargılama hata ve eksiklerinin bulunması, yargılamadan önce gerçekleşen fakat yargılamadan sonra fark edilen ve yargı kararını değiştirecek nitelikte olan bir unsurun varlığının belirlenmesi halinde, kanunda belirtilen şartlar ve süreler içinde olmak kaydıyla taraf olanlara tanınan olağanüstü bir yargı yoludur³⁵⁹.

Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin esas hakkında aldıkları nihai hüküm niteliğindeki kararları yargılamanın yenilenmesine konu olabilen kararlardır. Buna karşılık mahkemelerin ara kararları, delil tespiti, işlem denetim, yürütmenin durdurulması, bilgi isteme, dilekçenin reddi, görev ve yetkiye ilişkin merci tayini gibi davanın esasına ilişkin olmayan kararlar ve Danıştay'ın temyiz mercii olarak verdiği bozma ve onama kararları da yargılamanın yenilenmesine konu olmazlar. Diğer taraftan davayı sonuçlandıran taraf işlemlerinden olan feragat, kabul, sulh kesin hükmün tüm sonuçlarını doğurmasına karşılık bunlar için de yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez³⁶⁰.

Yargılamanın yenilenmesi İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 53. maddesinde belirtilen belirli sebeplerin varlığı halinde istenebilir³⁶¹. Bunlar;

a. Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

b. Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

³⁵⁹ Murat ARSLAN, Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:53, s.53.

³⁶⁰ YÜCE, **a.g.e.**, s.181.

³⁶¹ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, **a.g.e.**, s.291.

c. Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

ç. Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,

d. Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

e. Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

f. Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

g. Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.

ğ. Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olmasıdır. İdari yargı organları tarafından verilen kararlara karşı yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulabilmesi için yukarıda belirtilen sebeplerden en az birinin gerçekleşmiş olması gerekmektedir³⁶².

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 53. maddesinde yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulması için gerekli sürelerle yer verilmiştir. Buna göre,

a. Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı

³⁶² BİLİCİ, a.g.t., s.87.

mahkeme ya da başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması halinde, yargılamanın yenilenmesi süresi on yıl,

b. Hükmün Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararına aykırılık taşıması halinde yargılamanın yenilenmesinin talep süresi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl,

c. Bu iki durum hariç olmak üzere yukarıda belirtilen yargılamanın yenilenmesi nedenleri için süre, altmış gündür. Bu süreler dayanılan sebebin talepte bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır³⁶³.

Yargılamanın yenilenme talebini bulunma yetkisi asıl davanın taraflarına aittir. Davanın taraflarında olmayan bir kimse yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunamaz. Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunabilmek için taraflardan birinin hukuksal menfaatinin bulunması gerekmektedir³⁶⁴.

Yargılamanın yenilenmesi talebi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. maddesi gereği dava ve temyiz dilekçeleri için öngörölmüş usul kurallarına uygun olarak yargılamanın yenilenmesi istemini karar bağlayacak yargı yerlerine hitaben dilekçelerle yapılır³⁶⁵. Dilekçe karşı taraf sayısından bir fazla olacak şekilde düzenlenir. Dilekçede özellikle yargılamanın yenilenmesi gerekçeleri açıklanır ve yargılamanın yenilenmesini gerektiren sebeplerin gerçekleşme tarihi gösterilerek buna ilişkin belgeler eklenir. Vekilin yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmesi için vekâletnamesinde bu konuda açık yetkisinin olması gerekir³⁶⁶. Yargılamanın yenilenmesi taleplerinin esas kararı vermiş olan mahkeme tarafından karara bağlanır³⁶⁷.

Dilekçe ve ekler mahkeme tarafından karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı tarafın savunması alındıktan sonra istekler incelenir ve kanunda yazılı sebepler varsa davaya yeniden bakılarak karar verilir (İYUK m.55/2). Diğer bir ifadeyle mahkeme gerekçeleri

³⁶³ KARAKOÇ(2), **a.g.e.**, s.220.

³⁶⁴ YÜCE, **a.g.e.**, s.182.

³⁶⁵ TÜRK BAY, **a.g.e.**, s.148.

³⁶⁶ ARSLAN, **a.g.m.**, s.107.

³⁶⁷ KARAKOÇ(2), **a.g.e.**, s.220.

yerinde bulursa davaya yeniden bakarak karar verir. Mahkeme eski kararı doğru bulursa kararı yeniler. Burada yeni karar ile eski karar aynı olduğundan taraflar açısından yeni bir hukuki durum söz konusu olmaz. Mahkeme eski kararı kısmen veya tamamen değiştirirse yeni bir hukuki durum söz konusu olduğundan yeni karar eski kararın yerini alır. Burada yeni karar ilk derece mahkemesi kararı niteliğinde olduğundan buna karşı kanun yolu açıktır. Ancak aynı nedene dayanılarak ikinci kez yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilmez. Yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi istemleri, kanunda yazılı sebeplere dayanmıyor ise, istemin reddine karar verilir (İYUK m.55/3)³⁶⁸.

3.9.2.2. Kanun Yararına Bozma

Kanun yararına temyiz olarak da tanımlanan kanun yararına bozma, temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlara karşı Danıştay Başsavcısının başvurabileceği olağanüstü bir kanun yoludur³⁶⁹. Kanun yolu bozma İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 51. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde “Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay’ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete’de yayımlanır” şeklinde yer almaktadır.

Bu kapsamda yer alan mahkeme kararlarının kanun yararına temyize konu olabilmesi için hukuka aykırı bir sonuç taşıdığı kuşkusunu yaratması gerekir. Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz yoluna başvurusu sonucunda, bozma kararı verilirse, bu karar daha önce kesinleşmiş olan mahkeme kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz³⁷⁰. Kanun yararına bozma kararı üzerine kararı veren vergi ya da bölge idare mahkemesi tarafından davaya yeniden bakılmamaktadır ve bu

³⁶⁸ YÜCE, **a.g.e.**, s.182.

³⁶⁹ TÜRKBAY, **a.g.e.**, s.150.

³⁷⁰ TAŞ, **a.g.e.**, s.67.

mahkemelerin bozma kararından sonra kendi kararlarında ısrar etmeleri mümkün değildir. Kanun yararına bozma yolu, hukuka aykırı içtihat yerleşmesini önlemek ve hukuk uygulamasında birlik sağlamak amacıyla benimsenmektedir³⁷¹.

Kanun yararına temyiz istemlerinin yanında 2577 sayılı Kanunun 52. maddesine göre temyiz sebebi ile yürütmenin durdurulması istenemez. Çünkü bu inceleme tarafların hukuki durumunda etki ve değişiklik yapmayacağı gibi, temyize yetkili Danıştay Başsavcısı da davada taraf değildir.

Kanun yararına temyiz istemleri üzerine verilen kararlar, karar düzeltmesine veya yargılamanın yenilenmesine konu olamazlar. Kanun yararına temyiz yolu olağanüstü ve özel bir kanun yolu olup bu konuda kanunun diğer hükümlerinin uygulanması sınırlandırılmıştır³⁷².

3.10. Vergi Yargılamasında Delil ve İspat

Türk vergi sisteminin temelini oluşturan beyan usulünün başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için belge düzeninin sağlıklı bir şekilde işletilmesi ve akabinde etkin bir denetim sistemi kurulması gerekir. Yükümlüler kendi kayıtlarını ancak belgelerle ispatlayabilmektedir. Dolayısıyla belge düzeni bir taraftan yükümlünün taraf olduğu işlemleri ispat etmesinde, diğer taraftan da idarenin yükümlünün beyanının doğruluğunu denetlemesinde çok büyük bir önem arz etmektedir³⁷³.

Vergi hukuku açısından ispat vergisel bir işlemin esasını oluşturan maddi ve manevi olguların deliller aracılığı ile ortaya konması ve bu doğrultuda hâkimde kanaat uyandırılması olarak tanımlanmaktadır³⁷⁴. Delil ise ispat işleminde kullanılan araçlar olarak tanımlanabilir. Genel olarak hukukta tanık, bilirkişi, keşif belge, ikrar gibi deliller kullanılır.

³⁷¹ KARAKOÇ(2), **a.g.e.**, s.217.

³⁷² ARSLAN, **a.g.m.**, s.111.

³⁷³ Özgür BİYAN, Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: “Eleştiriler ve Öneriler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010 (Basım Yılı: 2012), s.28, <<http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/2-ozgurbiyan.pdf>>, (Erişim Tarihi: 13.03.2013).

³⁷⁴ BİYAN, **a.g.m.**, s.28.

Vergi yargısında geçerli olan esas ilke delil serbestliğidir. Yani vergiyi doğuran olayla ilgili bütün işlemler, her türlü belge ve delil yardımıyla ispat edilebilmektedir. Ancak bu kuralın bazı istisnaları bulunmaktadır Vergi Usul Kanununun ispata ilişkin 3. maddesinde “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. Ekonomik, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir” hükmü yer almaktadır³⁷⁵. Buna göre birinci fıkra vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ve ekonomik nitelendirme konusuna ilişkin hüküm bildirmektedir. Bu fıkraya göre maddi olay ekonomik sonucuna göre nitelendirilmektedir. Dolayısıyla, olayın gerçek mahiyetinin esas tutulmasını öngören birinci fıkra hükmü aslında ispata değil, yoruma ilişkindir. Ancak bu hüküm aynı zamanda ispatın konusuna işaret ettiğinden ispatla da ilgilidir. İkinci fıkra maddi olayın ispatında hangi delillerden yararlanabileceğini belirtmektedir. Buna göre, maddi olay yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilmektedir. Burada delil serbestliği ilkesi benimsenmiş bulunmaktadır. Son fıkrada ise ispat yükünü düzenlemektedir. Hukuktaki genel kurala uygun olarak, vergi yargılaması hukukunda da iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlü tutulmaktadır³⁷⁶.

4. YABANCI ÜLKELERDE VERGİ YARGILAMASI UYGULAMALARI

Vergi yargısı uygulamaları ülkeden ülkeye değişmektedir. Ülkelerin genel yargı sistemi ve yapısı, vergi yargısının yapısını da etkilemektedir. Vergi Yargısının bazı ülkelerde idari yargı içerisinde yer alırken, bazı ülkelerde adli yargı içerisinde, bazen de vergi yargısı bağımsız yargı kolu olarak görülmektedir. Ayrıca temyiz mahkemeleri ile anayasa mahkemelerinin yapısı da değişiklik göstermektedir³⁷⁷.

³⁷⁵ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, a.g.e., s.283.

³⁷⁶ KARAKOÇ(2), a.g.e., s.198.

³⁷⁷ Ümit Süleyman ÜSTÜN, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, Beta Basım, İstanbul, Ocak 2013, s.90.

4.1. Amerika Birleşik Devletleri

Anglo-Sakson hukukunu benimsemiş tüm ülkelerde olduğu gibi Amerika Birleşik Devletleri'nde de idari yargı düzeneği olmadığı için idare hukuku pek fazla gelişmemiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi davaları, vergi mahkemelerinde açılrsa da vergi mahkemeleri tek yargı düzeni olan adli yargı düzeni içerisinde yer almaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi mahkemelerine iki türlü vergi uyuşmazlığı davası açılır. Birinci tür vergi davası, memorandum davasıdır. Bu dava sonucu; kimi durumlarda vergi mahkemeleri, hukukun temel ilkelerini ve maddi olguları saptamakta, kimi durumlarda ise memorandum kararı vermektedir. Memorandum davası sonucu vergi mahkemesinin vermiş olduğu karar; bir saptama niteliğinde olup söz konusu kararda, mahkeme kararıyla birlikte konu hakkındaki görüşünü ortaya koymamakta; bir başka deyişle, mahkeme kararının gerekçesi bulunmamaktadır. Memorandum kararı; mahkemenin vermiş olduğu bir hüküm niteliği taşımamaktadır. Memorandum kararı; sadece mahkemenin vermiş olduğu bir niyet kararı niteliği taşımakta ve temyiz edilememektedir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde açılan ikinci tür vergi davası ise sıradan dava niteliğindedir. Bu dava yoluna gidilebilmesi için mükellefin haksız olduğunu iddia ettiği vergiyi öncelikle ödemesi istenir. Mükellef vergiyi ödedikten sonra ödemiş olduğu verginin usul veya hukuka aykırı olduğu iddiasında bulunarak mahkemeye başvurur ve sıradan bir vergi davası açar. Açmış olduğu davayla, haksız olarak kendisinden tahsil edilen vergi miktarının kendisine geri verilmesini ister. Vergi mükellefi; sadece Bölge Mahkemesi'nde (District Court) açmış olduğu sıradan davalarda jüri isteme hakkı bulunmaktadır. Bu mahkemelerde kurulan jüri ise sadece olguyu saptamakta ve hukuki bir değerlendirme yapmamaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde açılan sıradan vergi davalarının medeni yargılama hukukunda kabul edilen edim davası niteliğinde olduğu

çıplak bir gerçekliktir. Ülkede idari yargı düzeni bulunmadığı gibi iptal ve tam yargı davası şeklinde idari dava türleri de bulunmamaktadır³⁷⁸.

4.2. İngiltere

İngiltere de vergi yargısının vergi uygulamasındaki yeri, Kara Avrupa ülkelerindeki gibi geniş kapsamlı değildir. İngiltere’de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde esas olan uzlaşma yoludur. Vergi uyuşmazlıkları ilk aşamada idari nitelikte olan komisyonlarca çözümlenmeye çalışılır ve sonunda dava adli mahkemelere götürülebilmektedir³⁷⁹. İngiltere’de bu yol diğer ülkelerden daha geniş bir uygulama alanı bulmakta ve bu sayede vergi uyuşmazlıklarının sayısı çok azdır. Bunun en önemli nedeni iyi örgütlenmiş ve iş bölümü esasına dayalı, uzmanlaşmış bir vergi idaresinin kurulmuş olması ile birlikte bu idarenin, vergi alacağının belirlenmesinde ve vergi uyuşmazlıklarının çözümünde geniş yetkilere sahip olması, vergi yasalarının asıl amacının vergi almak olup, cezayı arka plana itmesi, servet beyanı ve servetin takip ve denetim olanaklarının geniş ölçüde sağlanmış olması, defter ve belge tutma usulünün yerleşmiş olması ve verginin çok eski bir geçmişi olması gösterilebilir.

Vergi dairesi başkanı ile mükellefler arasında çözümlenen uyuşmazlıkların tüm vergi uyuşmazlıklarına oranı % 80 ile %95 arasında değişmektedir. Vergi yargısı, vergi dairesi başkanlığına başvuru ile başlamakta ve uyuşmazlığı çözümlene oranı yüksektir³⁸⁰. Burada çözümlenmeyen uyuşmazlıklar 01 Nisan 2009 tarihinde kurulan Birinci Kademe Vergi Mahkemesinde çözümlenmektedir. Bu mahkeme dört ayrı eski vergi mahkemesinin yerine almıştır. Bu eski vergi mahkemeleri Genel Komisyon (The General Commissioners), Özel Komisyon (The Special Commissioners), KDV ve Görevler (VAT and Duties) ile Bölüm 706 Mahkemeleridir (Section 706 Tribunals). Birinci kademe mahkemesi, İngiltere’de vergi toplamaktan sorumlu Majestelerinin Gelir ve Gümrük Dairesi (Her Majesty's Revenue And Customs-HMRC) tarafından yapılan vergilere ilişkin kararlarına karşı temyiz mahkemeleridir. Bireyler ya da

³⁷⁸ Hasan DURSUN, Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:78, 2008, s.245-249.

³⁷⁹ MUTLUER, **a.g.e.**, s.38.

³⁸⁰ TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, **a.g.e.**, s.6.

kuruluşlar, tek bir vergi mükellefi veya büyük çok uluslu şirketler tarafından birinci kademe mahkemelerine temyiz yapılabilir. Birinci kademe mahkemelerine yapılan itiraz başarısız olursa bir sonraki itiraz merci üst kademe mahkemeleridir. Bu mahkemelere başvuru yapılabilmesi için mutlaka ilk derece mahkemelerden izin alınması gerekmektedir³⁸¹.

4.3. Fransa

Tanzimat döneminden beri hem hukuk sistemimiz hem de yargı sistemimiz açısından etkilendiğimiz Fransa’da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ilk olarak idari başvuru yolu kullanılmakta, daha sonra uyuşmazlık vergi türüne göre adli veya idari yargı mahkemelerinde çözümlenmektedir³⁸².

Vergi hukuku, idare hukukunun bir alt dalı olarak kabul edilir. Vergi incelemesine dayalı olarak yapılan tarhiyatlarda itiraz prosedürü iki aşamaya bölünmüştür. Yükümlü önce idareye başvurur sonra yargıya gidebilir³⁸³.

Fransa’da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi sırasında başvuru yolları: Düzeltme (redressement), vergi ve cezada indirim (modération), pişmanlık (repentir) ve uzlaşmadır (transsation). Mükelleflerin yargı yollarını başvuruda bilmeleri için uyuşmazlıklarını idari aşamada çözümlenme girişimlerinin reddedilmiş olması gerekmektedir³⁸⁴.

Fransa’da yargı aşaması mükellefin, tarhiyat ile ilgili itiraz dilekçesine, vergi idaresinin (directeur des services fiscaux veya chef de centre des impots) itirazı ile başlar. Vergi müfettişi vergi idaresi ile aynı yönde görüş bildirirse, vergi yükümlüsü önce idare mahkemesinde ve sonra da yüksek mahkemede itirazını ileri sürebilir³⁸⁵.

³⁸¹ Tax Tribunal guidance (Vergi Mahkemesi Kılavuzu), <<http://www.justice.gov.uk/tribunals/tax>>, (Erişim Tarihi: 15.07.2013).

³⁸² ÜSTÜN, **a.g.e.**, s.90.

³⁸³ Nihal SABAN, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği, **Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı (TESEV)**, İstanbul 2000, s.33, <<http://ercindede.blogspot.com/2006/10/trk-vergi-yargs-sisteminin-etkinlii.html>>, (Erişim Tarihi: 23.07.2013).

³⁸⁴ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.78.

³⁸⁵ SABAN, **a.g.r.**, s.33.

Fransa'da vergi uyuşmazlıkları idari yargı; idare mahkemesi (Les tribunaux Administratifs), idari istinaf mahkemeleri (Les Cours Administratives d'Appel) ve Danıştay'dan (Conseil d'Etat) oluşan üçlü yapı içinde çözülmektedir³⁸⁶. İstinaf mahkemeleri, Danıştay'a giden dava sayısını azaltmak maksadıyla 1989'da kurulmuştur. İdari istinaf mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz istemiyle Danıştay'a başvurulamaz. Bu mahkemelerin kararlarına karşı Yargıtay'a başvurulabilir. İdari uyuşmazlıklarla ilgili olarak Danıştay'ın vereceği karar nihai ve kesindir³⁸⁷.

Fransa'da dolaysız vergilerle muamele vergilerine ilişkin davalara idari yargı organları, bunların dışında kalan tüm vasıtalı vergilerle harçlara ve gümrük vergilerine ilişkin davalara da adli yargı organları bakmaktadır³⁸⁸.

4.4. Almanya

Almanya'da, uyuşmazlıklar yargı yoluna başvurmadan önce vergi mükellefi ile vergi dairesi arasında barışçı yollarla çözümlenmektedir. Alman hukukunda, uyuşmazlıkların idari düzeyde çözümlenebilmesi için mükelleflere her türlü olanak sağlanmaktadır³⁸⁹. Yargı yoluna başvurulabilmesi için idari yollardan uyuşmazlığın çözümü yönünde başvuruda bulunulduğu ve bu başvurunun reddedildiğinin belgelendirilmesi gerekmektedir³⁹⁰. Ancak matraha ilişkin itirazlarda, vergi dairesi ile anlaşması durumunda, mükellef uzlaşmayı denemeksizin doğrudan vergi mahkemesine başvurabilmektedir³⁹¹.

Almanya, dünyada ilk olarak bağımsız vergi yargı sistemini kurmuş ve böylece vergi uyuşmazlıklarının bağımsız vergi organlarında çözüme kavuşturulması

³⁸⁶ Fikret ERKAN, Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü, **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Yayın Nu: 2009/399, Ankara 2009, s.104.

³⁸⁷ ÜSTÜN, **a.g.e.**, s.91.

³⁸⁸ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.86.

³⁸⁹ MUTLUER, **a.g.e.**, s.26.

³⁹⁰ İsmail CAN, Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri, **Maliye Dergisi**, Sayı:145, Ocak-Nisan 2004. s.51, <http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.02.2013).

³⁹¹ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.92.

sağlanmıştır. Almanya’da vergi yargısı, vergi mahkemeleri ve Federal Maliye Divanı olmak üzere ikili yapıdan oluşmaktadır³⁹².

Vergi Mahkemeleri beş hâkimden oluşmakta ve bunların üçü meslekten hâkim, ikisi de belirli şartları taşıyanlardan seçilmiş fahri hâkimdir. Bu sistemin getirilmesinin nedeni, meslekten hâkimler profesyonel maliye mesleğinden gelenlerden oluştuğundan, maliye dışındaki alanlarla ilgili konuların değerlendirilebilmesi içindir³⁹³. Mükellefler vergi dairesinin kararlarına karşı bir ay içerisinde vergi mahkemesine vergi davası açabilmektedir. Aynı şekilde vergi daireleri de vergi mahkemelerine dava açma yetkilisi bulunmaktadır.

Vergi davasının açılması yürütmeyi durdurmamaktadır. Ancak vergi mahkemesi gerekli görmesi üzerine yürütmeyi durdurma kararı alabilmektedir. Vergi davası açıldıktan sonra uyuşmazlıkla ilgili dosya, vergi dairesi tarafından olgunlaştırılarak ilgili vergi mahkemesine gönderilir. Vergi mahkemeleri isterlerse bilirkişilerden yararlanabilmektedir. Taraflar isterlerse duruşma yapılabilir³⁹⁴.

Federal Maliye Divanı, adli davalardaki Yargıtay; idari davalardaki Danıştay niteliğinde yalnızca vergi davaları ile ilgili olarak karar veren bir merciidir. Söz konusu yapılanma başka hiçbir ülkede benzeri olmayan bir üst yargı organıdır³⁹⁵. Vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlardan ihtilaf tutarının belirli bir miktarı aşması halinde ve müracaat edilmesi durumunda, kararların temyizi niteliğinde yargı işlerine bakmaktadır. Federal Maliye Divanı vergi yargısının içtihat yaratma fonksiyonunu yerine getirmekte ve mali kanunlarla ilgili istişari nitelikte mütalaalar vermektedir³⁹⁶.

³⁹² ÜSTÜN, **a.g.e.**, s.93.

³⁹³ CAN, **a.g.m.**, s.52.

³⁹⁴ MUTLUER, **a.g.e.**, s.26.

³⁹⁵ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.94.

³⁹⁶ CAN, **a.g.m.**, s.52.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGISINDAKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1. GENEL AÇIKLAMALAR

İdarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi, hukuk devleti olmanın vazgeçilmez şartıdır. İdarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi sayesinde hukuka aykırı işlemlerin hukuk sisteminden ayıklanması suretiyle hukukun üstünlüğü sağlanmaktadır. Bu itibarla, hukuk devleti ilkesinin vergi hukuku yönünden geçerlik kazanabilmesi idarenin vergilendirmeye ilişkin eylem ve işlemlerinin yargısal denetiminin yaygın ve etkili bir biçimde yapılmasına bağlıdır. Yargısal denetimin gereği gibi yapılabilmesi ve kendisinden beklenen sonuçları verebilmesi ise, uyuşmazlıkların olabildiğince kolay, ucuz, çabuk ve fakat doğru olarak çözümlenmesi ile mümkündür.

Vergi yargısı, vergi kanunlarının uygulanmasında idare ile yükümlü ya da sorumlu arasında meydana gelen ve hata düzeltme, uzlaşma gibi kurumlardan yararlanılmak suretiyle çözümlenemeyen sorunların, taraflarca uyuşmazlık haline getirilerek yargı organlarına intikal ettirilmeleri halinde bağımsız ve tarafsız mahkemeler tarafından kesin olarak çözümlenmesi ve sonuçlandırılmasıdır. Yargı kavramı, yargı organlarının yanı sıra bu organların uyguladıkları usul hükümlerini de içermektedir. Bu itibarla, vergi uyuşmazlıklarına bakan yargı organları ile bunların uyguladıkları usul hükümlerinin tamamı vergi yargısını oluşturmaktadır³⁹⁷. Nitekim, bu çalışmanın ilk iki bölümünde vergi yargısının yapısı ve örgütlenmesi uzunca açıklanmıştır. Ancak bu örgütlenmenin günümüzdeki uygulamalarında karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlar karşısında alınan ve alınması gereken tedbirler çalışmanın bu bölümünde incelenecektir. Ayrıca mevcut sistemin etkinliği değerlendirilecek, yargı organlarının bugünkü durumları ve üzerlerindeki iş yükleri incelenecektir. Böylelikle yargı sistemini oluşturan tüm faktörler incelenerek temel sorunlar açığa çıkartılacaktır.

³⁹⁷ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

2. VERGİ YARGISINA İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Vergi yargısı bugünkü şeklini 1982 yılında çıkartılan 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunu, 2575 sayılı Danıştay Kanunu ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunundan almıştır. Bu düzenleme ile vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'dan oluşan üçlü yapıyı, iki kademeli bir yapıya dönüştürülmüştür.

Vergi mahkemeleri birinci derece görevli yargı mercii sayılmış, bunların kararlarına karşı uyuşmazlığın tutarına göre üst derece mahkemesi olarak Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'a yer verilmiştir.

Bu dönüşümün en büyük beklentisi normalin üstünde sürelerde sonuçlanan vergi davalarının daha kısa bir sürede sonuçlanması ve eski yapıdaki komisyonların yol açtığı sorunları ortadan kaldırmaktır.

Bugünkü yapıda vergi yargısı idari yargı içinde yer almakta ve uygulaması bu çerçevede gerçekleşmektedir. Vergi yargısının adli yargı içinde mi yoksa idari yargı içinde mi yer alması gerektiği konusundaki tartışmalar sonucunda bu yapının idari yargı içinde yer alması gerektiği ağırlık kazanmıştır³⁹⁸.

Türkiye'de vergi yargısı idari yargının içerisinde incelenmesinin en önemli nedeni geleneksel nedendir. Osmanlı'nın Tanzimat döneminde yerleşmeye başlayan idari yargı, Fransa modelinden esinlenerek günümüze kadar gelmiştir. Bunun yanı sıra vergi uyuşmazlıklarının idari yargı mahkemelerinde değil vergi mahkemelerinde görülmesi veya Danıştay'ın bazı dairelerinin sadece vergi uyuşmazlıklarına bakıyor olması Türkiye'de ayrı bir bağımsız vergi yargısının da olduğunun bir göstergesidir. Ancak iki farklı sisteminin birleştirilmeye çalışılması vergi yargısında farklı sorunlar ortaya çıkarmaktadır³⁹⁹.

³⁹⁸ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu, Temmuz 1996.

³⁹⁹ ÜSTÜN, a.g.e., s.98.

Vergi yasalarımızın maddi hukukla ilgili önemli bölümü (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunu gibi) Alman hukukundan alınmıştır. Vergi yargısının içinde örgütlendiği idari yargı ile ilgili usul kanunları ise (İdari Yargılama Usulü Kanunu, Danıştay Kanunu gibi) Fransız hukukundan alınmıştır. Her iki ülke de Kara Avrupa Sistemi'ne ait olmalarına rağmen farklı yasaları ve bunlardan sistem içinde bütünleyicileri vardır. Türk Yargılama Sistemine baktığımızda bazı yasalar alınırken bunların bütünleyicilerinin alınmadığını görürüz. Örneğin Vergi Usul Kanunu Alman hukukundan alınmıştır, orada İdari Usul Kanunu vardır ve vergi yasası ayrı bir örgütlenmedir. Bizde Vergi Usul Kanununun bütünleri İdari Usul Kanunu yoktur ve idari davalar da Fransız hukukuna göre biçimlendirilmiştir. Türk vergi yargısında yasalar grubu vardır fakat bunlar sistemli bir yapı oluşturmazlar⁴⁰⁰.

Vergi yargısındaki ilişkin sorunlar sadece örgütlenme ile sınırlı olmayıp işleyiş ve mevzuattan da kaynaklanan sorunlarda yer almaktadır. Vergi yargısında genel olarak tespit edilen sorunlar aşağıda belirtilmiştir⁴⁰¹:

a. Vergi yargısı, iş yükünün ağır olması ve fonksiyonel hale getirilememesi nedeniyle hızlı ve etkin çalışmamaktadır.

b. İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin görev alanları açık olarak belirlenmediğinden uygulamada sık sık tereddütlerle karşılaşmaktadır.

c. Vergi mahkemesi ile adli yargı kararlarının birbirlerine etkileri ve mahkemelerden biri tarafından karar verilebilmesi için diğerinin kararının beklenip beklenmeyeceği açık olarak belirlenmemiştir.

ç. Farklı kanunlarda farklı dava açma süreleri belirlenmiş ve bazı dava açma süreleri yeterli hazırlık yapmaya imkan vermeyecek kadar kısa tutulmuştur.

⁴⁰⁰ SABAN, a.g.r., s.33.

⁴⁰¹ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

d. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerinin birbirleriyle ilişkisi ve birbirlerine etkisi açıkça belirlenmemiş olduğundan tahsil aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda yürütmenin durması ya da durdurulması konusunda belirsizlik yaratmaktadır.

e. Mücbir sebeplerin yargılama usulüne ilişkin sürelere etkisi açık olarak düzenlenmemiştir.

f. Vergi mahkemelerinde tek hakimle çözümlenen uyuşmazlıklar için kabul edilen had günün şartlarına göre çok düşük kalmıştır.

g. Heyet halinde yapılan vergi yargısı duruşmalarında, heyet üyeleri arasında meslekten hukukçu ve meslekten vergici bulunma şartı aranmamaktadır.

ğ. İdari çözüm yollarına yeterince işlerlik kazandırılmaması vergi yargısının iş yükünün artmasına neden olmaktadır.

h. Vergilendirme işlemlerine karşı aynı ve/veya üst idari makama başvurunun, başvurunun reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde yargı yoluna gidilmesinin şart ve sonuçları açık ve net bir biçimde düzenlenmemiştir.

ı. İdari yargılamaya ve vergi yargılamasına ilişkin tüm hususlar İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmemiştir.

Günümüzde vergi yargısı sisteminde karşılaşılan sorunlardan birisi de 1982 Anayasası ile kabul edilen ve yargıçların özlük hakları ve atanmaları ile ilgili hususlarda karar alan Yüksek Hâkimler Kurulu'nda idarenin de temsil edilmesi; bunun da yargıç teminatı ve bağımsızlığı açısından olumsuz unsurlar içermesidir⁴⁰².

⁴⁰² Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu, Temmuz 1996.

Vergi yargısını vergi sisteminden soyutlamak mümkün olmadığından vergi sistemini etkileyen bazı sorunlarında otomatikten vergi yargısını da etkilemektedir. Bunlarda biri sürekli vergi aflarının çıkması diğeri ise vergi kanunlarında yer alan mükerrer, geçici ve ek maddeler ile kaldırılan maddelerin kanunların uygulanmasını zorlaştırmasıdır⁴⁰³.

Özellikle sürekli çıkan vergi aflarının vergi ödemek istemeyen bir kısım mükellefleri cesaretlendirmekte ve kısa bir süre içinde vergi affının olacağından emin olarak rahat hareket edebilmektedirler. Bu tür mükellefler için tek risk, bir iki yıl içinde vergi incelemesine tabi tutulma ihtimalidir. Vergi inceleme oranının ve incelendikten sonra karşı karşıya kalınacak nihai yükümlülüklerin pek de yüksek olmadığı bir ortamda vergi kaçırmanın ya da vergi ödememenin ciddi bir yaptırım kalmamaktadır. Diğer yandan, zamanında ödenmeyen vergiler, uygulanan gecikme faizi dolayısıyla zaman içinde gerçekten de ödenemez duruma gelmektedir. Bu durum, daha sonra vergi affı çıkarılmasının meşru zemini oluşturmaktadır. Ödenemeyen vergi alacaklarının bir kısmını kısa zamanda tahsil etmek, vergi yargısının yükünü azaltmak gibi ilk bakışta anlamlı bazı gerekçelerle çıkarılan vergi aflarının en büyük zararı; vergilemede adalet ilkesi üzerinde yapmış olduğu telafisi zor tahribattır⁴⁰⁴.

Türk vergi mevzuatının karmaşık olduğu konusunda genel bir mutabakat bulunmaktadır. Geçici maddeler, ek maddeler ve mükerrer maddeler oldukça fazladır. Kanunların mevcut yapısı, hükümlerin anlaşılmasını ve hangi düzenlemenin ne zaman yürürlükte olduğunun tespitini zorlaştırmaktadır. Vergi mevzuatının karmaşıklığı mükellefler, vergi idaresi ve vergi yargısı arasındaki görüş ve uygulama farklılıklarını da artırmaktadır.

Türkiye’de vergi yargısının sorunlarına ilişkin önerileri konu alan bu vergi yargısına ilişkin temel sorunlar madde başlıkları altında açıklanmıştır ve çözüm önerileri belirtilmiştir.

⁴⁰³ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

⁴⁰⁴ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

3. VERGİ YÜKÜMLÜSÜ AÇISINDAN SORUNLAR

Yükümlü kesimi açısından en önemli sorunlardan biri maddî vergi hukukuna ilişkin mevzuat karmaşasından doğmaktadır. Vergi mevzuatı ne denli karmaşık olursa, yükümlü ve idare arasındaki uyuşmazlık olasılığı da o denli artmaktadır⁴⁰⁵. Değişen mevzuat karşısında hazine lehine yorum/karar veren vergi idaresi karşısında vergi yükümlüsü vergi uyuşmazlığını çözmek için uyuşmazlığı vergi yargısı organlarına taşımaktadır. Vergi yargısı organlarına taşınan uyuşmazlık hem yükümlü/davacı hem de idare açısından hem zaman hem de kaynak israfına yol açmaktadır.

Vergi yükümlüsü açısından başka bir sorun kaybedilen vergi davalarında yükümlülerin gecikme faizi uygulamasına maruz bırakılmalarıdır⁴⁰⁶. Vergi mükellefinden fazla veya yersiz tahsil edilen ya da vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilere faiz ödenmesine ilişkin düzenleme VUK'un 112. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile “Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120. madde hükümlerine göre mükellefe ret ve iade edilir.

Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120. madde hükümlerine göre ret ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.” şeklinde alınmıştır.

⁴⁰⁵ Ahmet KUMRULU, Vergi Yargısında Sorunlar, **6'ncı Türkiye Maliye Sempozyumu**, 21-23 Mayıs 1990, Antalya, Lara, s.127.

⁴⁰⁶ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

Söz konusu düzenleme sadece vergiler için yapılmış olup vergi cezası, gecikme zammı, gecikme faizi gibi fer'î alacakları kapsamamaktadır. Ayrıca bu düzenleme VUK ile yapıldığı için iade faizi her türlü vergiler için değil, sadece bu kanuna tâbi vergiler için uygulanacaktır.

Verginin iadesi halinde mükellefe ödenecek faizin oranı, tecil faizi ile ilişkilendirilmiştir. Buna göre mükellefe tecil faizi oranında faiz ödenecektir. Tecil faizi AATUHK'un 48. maddesinde düzenlenmiştir. Seri C, 2 sıra numara Tahsilat Genel Tebliği ile tecil faizinin oranı yıllık % 12 olarak belirlenmiştir.

Devletin kendi alacağı için gecikme faizi uygulamasına karşın mükellefe iade edeceği vergilerde daha düşük oranlı olan tecil faizi uygulamaktadır. Buna göre mükellef devlete hangi şartlarda ve hangi oranlarda ödüyorsa, devlet de mükellefe aynı oranda faiz ödemelidir.

Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerde faizin işlemeye başlamasını mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihe bağlamak doğru bir yaklaşım değildir. Aynen mükelleften kaynaklanan sebeplerle iadede olduğu gibi, başvuru tarihini esas almak gerekir. Başvuru sırasında mükellefler iade haklarını ispat eden, kanunda belirtilecek belgeleri teslim etmelidir. Ayrıca başvurudan sonra üç ay içinde iade edilmemesi halinde faizin işlemeye başlayacak olması da, devletle mükellef menfaatleri arasında olması gereken adil dengeye aykırılık oluşturmaktadır. Kural olarak idarenin başvurudan itibaren gecikmeksizin iadeyi gerçekleştirmek zorunda olduğu ve bu sürenin bir ayı geçemeyeceğine yönelik bir düzenleme yapılmalıdır. Buna bağlı olarak, başvurudan itibaren bir ay içinde iade yapılmadığı takdirde iade faizi işlemeye başlamalıdır. Böyle bir düzenlemeyle kamu yararı ile bireysel yarar arasında denge kurulmuş olacaktır⁴⁰⁷.

⁴⁰⁷ Ümit Süleyman ÜSTÜN, Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S:105, 2013, s.183.

4. YARGILAMA SÜRECİNE İLİŞKİN SORUNLAR

Vergi yargısı organları, vergi mevzuatının uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkları hukuka uygun olarak çözenin yanında, kararları ile geriye doğru etki yaparak, vergi denetimine, vergi idaresine ve vergi kanunlarına da yön vermektedir. Bu anlamda vergi yargısı, vergi hukukunu/sistemini derleme ve toplama işlevine sahiptir.

Hazine'nin alacağı yüksek tutarlı olduğu vergi davalarında, yorumun hazine lehine yapılacağı inancının toplumda yerleşmesinin ve bu inancı haksız çıkartacak içtihatlarla zor rastlanmasının yargının saygınlığını azaltmaktadır. Bu sebeple vergi hukukunun tabanının oluşmasında, sistematik ve diğer yorum yöntemlerine dayanan, kuvvetli gerekçelerle donanmış ve içtihat niteliğinde tutarlı yargı kararlarına ihtiyaç vardır. Öte yandan, yargının çalışma hızının iş yoğunluğu dolayısıyla düşmesinin, bir davanın 3-4 yılda sonuçlanmasının da adaleti zedelemektedir⁴⁰⁸.

Maddî vergi hukuku için mevzuatın taşıdığı karışık nitelik vergi hâkimi için de kuşkusuz bir sorundur. Her borç ilişkisine, vergiyi doğuran olayın vukuu tarihindeki hükmün uygulanması asıl olduğundan, vergi hâkimi iyi bir "arşivci" kişiliğe sahip bulunmak zorundadır. Vergi hâkimi aynı zamanda Danıştay kararlarını da yakından izlemek durumundadır. Aynı konuda çelişik Danıştay kararları bir engel olsa dahi vergi yargı, hukuku geliştirmekle görevlidir.

Vergi hâkiminin karşılaşılabileceği diğer bir kısım sorun ise yargılama usulü kurallarından kaynaklanabilmektedir. Sorun, bu kuralların açık olmaması ya da yanlış uygulanmasından kaynaklanmaktadır.

Yargılama sürecinden kaynaklanan bazı önemli sorunları alt başlıklar halinde sıralanmıştır.

⁴⁰⁸ Yusuf KARAKOÇ, "Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)" **19'uncu Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, s.105.

4.1. Vergi Yargısının Görev Alanı

İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin görev alanları açık olarak belirlenmediğinden uygulamada sık sık tereddütlerle karşılaşılmaktadır⁴⁰⁹. Vergi yargısının karşı karşıya bulunduğu bir sorun da vergi yargısının görev alanı ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Mevcut hukuksal düzenleme vergi mahkemelerinin görev alanını belirlerken , ‘Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait....’ ile başlamakta olup bu durum karmaşıklığa neden olmaktadır⁴¹⁰. Bu düzenleme sonucunda, tam anlamıyla mali yüküm niteliği taşımalarına rağmen, genel bütçe dışındaki fonların gelirleriyle ilgili denetim, vergi yargısı dışında kalmaktadır. Burada yapılması gereken görevi belirlerken organik ölçütten vazgeçip konu unsuruna uygun olan maddi ölçüt kullanmaktır.

İdari yargı içinde örgütlenmiş ve temyiz mercii Danıştay olan vergi yargısının gereği gibi işlev görebilmesi bakımından idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin görev alanlarının olabildiğince tereddütlere yer vermeyecek biçimde belirlenmesi gerekir. Bu çerçevede, kamu gücüne dayanan tüm mali yükümlerin ve kamu alacağı sayılan alacakların yükümlendirme işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde görevli yargı organı vergi mahkemesi olmalıdır⁴¹¹.

4.2. Vergi Davasının Kuramsal Niteliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Vergi yargısında bakılan davaların niteliği tartışma konusu olmaktadır. Türkiye’de yakın tarihlere kadar egemen olan görüş, vergi davalarının tam yargı davası olarak kabulü yolunda idi. Bunun temelinde Fransız öğretisinin etkisi yer alması, her vergi davasında belli bir parasal miktarın söz konusu olması ve bundan dolayı kişisel hak ihlâlinin söz konusu olması anılan görüşün dayanağı yapılmaktaydı.

⁴⁰⁹ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

⁴¹⁰ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu, Temmuz 1996.

⁴¹¹ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

Ancak İYUK'ta yapılan düzenlemelerden sonra vergi davalarının kendine özgü, ayrı bir kategoriye dönüştüğü görüşü de savunulmaya başlanmış ve vergi davalarının iptal davası niteliği taşıdığı görüşü son zamanlarda Türk doktrininde yaygınlaşmıştır. Vergi davalarının ilke olarak iptal davası niteliği taşıdığını, istisnaî olarak tam yargı davası kimliğine bürünmektedir.

Vergi davalarının hangi kategoride yer aldığının belirlenmesi, yargılama usulü açısından önemli farklılıklar yaratmayabilecektir (davacı sıfatı ile kararların etkisi hariç). Buna karşılık, vergi davası sonucunda verilen karar ile hâkimi duruma göre, idarenin yerine geçebilmektedir (matrahın tespiti, kesilen cezanın değiştirilmesi gibi). Bu kararların etkisi ise, olan hukuk ve olması gereken hukuk açısından bir bağdaşmazlık yaratmaktadır.

Anayasanın 125. maddesi ile İYUK'un 2. maddesi; idarî işlem ve eylem niteliğinde yargı kararının verilmesini yasaklamaktadır, iptal kararının biçimleyici etki yarattığına, vergi hâkimi duruma göre işin esası hakkında da karar verebildiğine göre, Anayasa ve İYUK ile bir çelişki ortaya çıkmaktadır. Bu çelişmenin kaynağı, pozitif hukukumuzdaki anılan düzenlemelerdir: Bağdaşmazlığın giderilmesi için iki yol vardır: Ya idarî yargı (ve vergi yargısı) sistemden çıkartılması ya da anılan iki hükümden vazgeçilmesi gerekmektedir⁴¹².

4.3. İYUK'daki Belli Eksik Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar

İYUK'un eksik düzenlemelerin bir örneği mücbir sebep konusunda gözlemlenmektedir. Kanunda buna ilişkin bir hüküm bulunmaması, duruma göre hukuka aykırı sonuçlara yol açabilmektedir. Vergi yargısı mercileri mücbir sebep ileri sürüldüğünde İYUK'un bunu öngörmediği ve VUK'un ilgili hükümlerinin de yargılama aşamasında geçerli olamayacağı gerekçesiyle iddiayı reddetmektedirler; buna bağlı olarak, hak talebi olanağı hukuka aykırı biçimde kısıtlanmaktadır. Aslında İYUK'da mücbir sebebe ilişkin bir düzenlemeye açıkça yer verilmemesini bir eksiklik olarak görmek de doğru değildir. Böyle bir hüküm olmasa dahi hâkim hukukun genel

⁴¹² Ahmet KUMRULU, Vergi Yargısında Sorunlar, **6'ncı Türkiye Maliye Sempozyumu**, 21-23 Mayıs 1990, Antalya, Lara, s.127.

ilkelerinden yararlanarak boşluğu doldurabilir; usule ilişkin konularda boşluk doldurulması vergilerin kanuniliği ilkesini zedelememektedir⁴¹³.

4.4. Vergi Usul Kanunu - Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İlişkisi

Mali yükümlerin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamasını düzenleyen Vergi Usul Kanunu ile mali yükümlerden doğan ve/veya kamu alacağı sayılan alacakların tahsil aşamasını düzenleyen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun kapsamı başta olmak üzere birçok farklılıkları bulunmaktadır. Bu iki kanunun birbiri ile ilişkisinin açıkça ortaya konulmamış ve bir kısım hükümlerin uygulama alanlarının belirsiz olması, bazı sorunlara ve dolayısıyla uyuşmazlıklara yol açmaktadır. Bu itibarla, Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ilişkisi sağlam kurulmalı, gerekirse bu iki kanun birleştirilmek suretiyle kamu alacaklarının tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları aynı kanunda düzenlenmelidir. Bu yolla bazı uyuşmazlıkların ortaya çıkması önlenebileceği gibi, bazı uyuşmazlıkların çözümünde de kolaylıklar sağlanabilecektir⁴¹⁴.

4.5. İdari Usul – Yargılama Usulü

Vergi ödevine ilişkin işlemlerin yapılması ve uyuşmazlık çözümünde uygulanması gereken kurallar Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve İdari Yargılama Usulü Kanunu olmak üzere üç ayrı kanunda düzenlenmektedir. Ancak, farklı aşamaları düzenleyen ve değişik tarihlerde yürürlüğe giren bu üç ayrı kanunda aynı konulara yönelik, fakat çoğu birbiriyle uyumsuz hükümler yer almaktadır. Örneğin, bir usul kodu olan Vergi Usul Kanunu'nda yargılama usulüne, bir yargılama usulü kodu olan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ise idari usule ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu durum, sözü edilen hükümlerin anlaşılmasında ve uygulanmasında birtakım olumsuzlukların yaşanmasına yol açmakta ve sorunların kaynağını oluşturmaktadır. Bu itibarla, Vergi Usul Kanunu ile Amme

⁴¹³ KUMRULU, **a.g.m.**, s.128.

⁴¹⁴ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun birbirleriyle ve bu iki kanunun İdari Yargılama Usulü Kanunu ile ilişkileri açıkça belirlenmeli, aynı konuya ilişkin farklı kanunlardaki hükümler uyumlu hale getirilmelidir. Bu çerçevede, idari (vergi) usule ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu'nda; yargılama usulüne ilişkin hükümler İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda toplanmalıdır⁴¹⁵.

4.6. İdari Yargı Usul Kanunu'nun, Vergi Usul Kanunu'na Yaptığı Atıftan Doğan Sorunlar

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinin 2. fıkrası, “Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır.” şeklindedir. Bu madde yasa koyucunun vergi yargısında, temel kanunun hangisi olduğuna ilişkin kararsızlığa yol açmaktadır. Böyle bir hükmün amacı Vergi Usul Kanunu'nun yargılamaya ilişkin kurallarını devre dışı bırakmak; Vergi Usul Kanunu'nun, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nu ile çatışmayan yargılama normlarını birlikte uygulamaya olanak sağlamak olabilir ve böyle bir hüküm ancak düzenlendiği anda mevcut yargılama normlarını etkisiz hale getirebilir. Bu çerçevede, hukuk metodolojisinin bilinen kurallarına göre, Vergi Usul Kanununda yer alan yargılama normu, İdari Yargılama Usulü Kanununu ile çatışırsa yürürlük tarihi önem kazanır ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan sonra çıkarılan ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan özel yargılama normu uygulama önceliğine sahiptir; dolayısıyla, İdari Yargılama Usulü Kanunundan önceki Vergi Usul Kanunu'ndaki yargılama normlarının hiçbir biçimde uygulanma kabiliyetleri yoktur.

5. SORUNLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜ VE YARGIYA İNTİKALİ

Vergi yargısının temel fonksiyonu, vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturmaktır. Vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulmasında idari (barışçıl) çözüm yollarının etkin bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. İdari çözüm yolları sağlıklı bir şekilde işlediği sürece vergi yargısının iş yükü azalacak ve vergi yargısı asıl

⁴¹⁵ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

içtihat oluşturma gibi fonksiyonlarını daha iyi yerine getirebilecektir. Bu noktada da idari çözüm yolları içinde yer alan uzlaşma müessesesi ön plana çıkmaktadır⁴¹⁶.

Uzlaşma, 19 Şubat 1963 tarihli değişik ile Vergi Usul Kanunu'nun EK-1-10'uncu maddelerinde düzenlenmiştir. Bu haliyle sadece tarh edilmiş vergi ve cezalarını kapsamına alan uzlaşma kurumu 04 Aralık 1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun ile tarhiyat öncesini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu bakımdan uzlaşma “tarhiyat öncesi uzlaşma” ve “tarhiyat sonrası uzlaşma” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır⁴¹⁷. Uzlaşma ile ilgili olarak uyulacak esaslar bir yönetmelikle belirlenmiştir. “Tarhiyat öncesi uzlaşma” isteyen bir mükellefin, uzlaşmadığı takdirde daha sonra “tarhiyat sonrası uzlaşma” talep etmesi mümkün değildir⁴¹⁸.

Uzlaşma talebi, resen, ikmalen veya idarece tarh edilen verginin tebliğ edilmesinden itibaren 30 gün içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, defterdarlık ya da Gelir Yönetim Daire Başkanlığına verilen dilekçe ile gerçekleşmektedir. Uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda mükellef uzlaşılan hususlar hakkında yargı yoluna gidememektedir⁴¹⁹.

Uzlaşmada amaç, mükellefle idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurmadan önce taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi, verginin ya da cezanın miktarı konusunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak anlaşmazlığın çözümlenmesidir⁴²⁰. Uzlaşma yöntemi ile mükellef kendi iradesi ve isteğine bağlı olarak uyuşmazlığı yargı yoluna taşımadan çözüme ulaşmaktadır⁴²¹. Bu bakımda uzlaşmanın hem idare hem de mükellef açısından faydaları bulunmaktadır. Mükellef, davayı kaybetmesi halinde belki de tamamını ödeyemeyeceği vergi ve cezanın, bir kısmı ödemektedir. Aynı şekilde idare, davayı kaybetmesi halinde hiç tahsil edemeyeceği vergi ve cezayı, kısmen dahi olsa tahsil etmiş olacaktır⁴²². Böylelikle uyuşmazlık, barışçıl yollarda, karşılıklı anlaşma ile çözümlenerek bir yandan yargının iş yükünü

⁴¹⁶ ÜSTÜN, **a.g.e.**, s.99.

⁴¹⁷ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, **a.g.e.**, s.228.

⁴¹⁸ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.224.

⁴¹⁹ TÜRK BAY, **a.g.e.**, s.52.

⁴²⁰ KIZILOT, KIZILOT, **a.g.e.**, s.223.

⁴²¹ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s.694.

⁴²² TÜRK BAY, **a.g.e.**, s.52.

azaltmakta, diğer yandan da vergi ve cezaların bir an önce kesinlik kazanarak hazineye aktarılması sağlanmaktadır⁴²³.

Uzlaşma müessesesinin faydalarının yanında çeşitli sakıncaları da bulunmaktadır. Kanun önünde her bakımda aynı olan iki mükelleften birinin uzlaşma yoluna giderek daha az vergi ödemesi, verginin anayasal eşitlik ilkesini zedelemektedir⁴²⁴. Vergisini düzenli ödeyen mükellefin pazarlık imkânının bulunmamasına rağmen zamanında ödemeyen mükellefin uzlaşma imkânına sahip olması eşitlik ilkesine aykırıdır. Ayrıca benzer durumdaki iki mükellefin uzlaşmaya başvurması sonucunda birinin uzlaşmaması veya her ikisinde de farklı bir şekilde uzlaşmaları da eşitlik ilkesine uygun değildir⁴²⁵.

Bunun yanı sıra uzlaşma verginin kanuniliği ilkesine de aykırıdır. Vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin vazgeçmesi bu ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve verginin yasallığı ilkesine aykırı düşmektedir. Bir başka deyişle vergi konusunda idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Her ne kadar uzlaşma yoluna da yasa hükümleri cevaz verseyse de bu durum, anayasaya aykırıdır⁴²⁶. Burada takdir yetkisi dolayısıyla farklı komisyonlardan farklı kararlar çıkması muhtemeldir. Bu gibi durumlarda mali güce göre vergilendirme ilkesi de zedelemektedir⁴²⁷.

Uzlaşmada vergi dairesine takdir yetkisi tanınmaktadır Uzlaşmada geçerli belli standartlarının olmaması eşitliğe aykırı durumlar oluşturmaktadır. Bu kapsamda uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri miktarlar konusunda alt ve üst sınırlar belirlenmesi ve idarenin takdir yetkisinin bu sınırlar dâhilinde geçerli olacak şekilde mevzuat değişikliğinin yapılmasının doğru olacağı değerlendirilmektedir.

⁴²³ TAŞ, **a.g.e.**, s.10.

⁴²⁴ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.201.

⁴²⁵ KARAKOÇ, **a.g.e.**, s.695.

⁴²⁶ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.201.

⁴²⁷ ÜSTÜN, **a.g.e.**, s.99.

Ayrıca uzlaşma komisyonları verdikleri kararları gerekçeleri ile açıklanmalı ve bu kararlar idari denetime tabi tutulmalıdır. Böyle bir uygulama komisyonların keyfi hareket etme ihtimalini de engelleyecektir⁴²⁸.

Sonuç olarak vergi idaresi ile yükümlüler arasında çıkan sorunların uyuşmazlık haline getirilip yargı organlarına intikal ettirilmemesi için idari aşamada çözüm yollarına işlerlik kazandırılmalı; bu başvurulardan sonuç alınamaması halinde başvuru dilekçelerinin dava dilekçesi yerine geçmesini ve bu dilekçelerin idare tarafından vergi mahkemesine intikal ettirilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır.

Vergilendirme işlemlerine karşı aynı ve/veya üst makama başvurunun; bu başvuruların reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde yargı yoluna başvurulmasının şartları ve sonuçları açık ve net bir biçimde düzenlenmelidir⁴²⁹.

6. VERGİ YARGISININ İŞ YÜKÜNÜN FAZLA OLMASI

İdarenin yargısal denetimin yapmakla görevlendirilmiş bulunan idari yargı organlarının iş yükünün fazla olması sebebiyle ortaya çıkan sorunlar, idari yargı düzeninin etkin ve tatmin edici bir başvuru yolu olmasını engellemektedir. Avrupa Birliği ülkeleri ortalamasına göre, daha fazla uyuşmazlık çözümleyen idari yargı hâkimlerinin bu çalışmaları, iş yükünün oluşturduğu olumsuzluklar nedeniyle, gölgelenmektedir.

İdari yargı yerlerinin idarenin yargısal denetiminde optimum (uygun değerde) hizmet vereceği iş yükünün çok ötesinde bir idari uyuşmazlık yükü bulunmaktadır. İdari yargının iş yükünün yoğunluğunun bir boyutunda idarenin hukuka uygun hareket edeceği inancının yeterince yerleşmemiş olması yer alırken, diğer boyutunda kişilerin yargısal başvuru yollarına gitme konusunda sahip oldukları yoğun istek yer almaktadır.

⁴²⁸ ÜSTÜN, a.g.e., s.106-107.

⁴²⁹ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

İdari yargı yoluna yoğun olarak başvuruda bulunma isteğinin bir boyutunda hak arama yollarına göreceli olarak kolay ulaşabilmeleri yer alırken, diğer boyutunda kamu kurum ve kuruluşlarının idari olarak uyuşmazlıklara çözüm üretebilme iradesinden yoksun olmaları ve ilk derece yargı yerlerince verilen kararları üst yargı mercilerine taşıma kararlılıkları yer almaktadır. İdari yargı yerlerinin üstesinden gelebileceği sayının çok ötesinde ortaya çıkan idari uyuşmazlık yükü, hem karar sürecini uzatmakta hem de kararların alınması sürecinde gerekli zaman ayırlamadığından tatmin edici kararlar ortaya çıkamamakta ya da bu yönde bir algıya yol açmaktadır⁴³⁰.

Bu başlık altında vergi yargısı organlarının 2011 ve 2012 yıllarına ait veriler ortaya konulacaktır. Karşılaştırma yapabilmek için 2003-2012 yılları arası döneme ait veriler tablolar halinde belirtilecek ve bu bilgiler doğrultusunda değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır⁴³¹.

⁴³⁰ Nusret İlker ÇOLAK, İdari Uyuşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolları, **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144. Yıl** s: 98, 11 Mayıs 2012, Ankara, <<http://www.danistay.gov.tr/sempozyum/2012/145.sempozyum.pdf>>, (Erişim Tarihi: 29.09.2013).

⁴³¹ ÜSTÜN, **a.g.e.**, s.110.

Tablo 11: Vergi Mahkemelerinin 2011 Yılına Ait İş Yükü

VERGİ MAHKEMELERİ İŞ YÜKÜ		
(01/01/2011- 31/12/2011)		
		Dava Sayısı
GELEN İŞ	Geçen Yıldan Kalan	88.673
	Yıl İçinde Gelen	83.375
	Bozularak Gelen	3.701
	Toplam	175.749
ÇIKAN İŞ	Birleştirme	406
	Ret	20.063
	İptal	43.041
	Kısmen İptal Kısmen Ret	8.578
	İlk İnceleme Üzerinde Dilekçe Ve Davanın Reddi Merciine Tevdi	9.464
	Mercii Tayini – Bağlantı	1.676
	Kabul Feragat vb. Nedenlerle Kvyo	31.349
	Davanın Açılmamış Sayılmasına	1.900
	Af Nedeniyle Kvyo (Af Kanunlarına Göre Çık.)	1.266
	Res'en İnceleme Üzerine Verilen Kesin Kararlar	2.768
	Diğer	3.792
	Toplam	124.303
	DEVREDEN İŞ		51.444

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2012/168.pdf>, (Erişim Tarihi: 29.09.2013).

2012 yılındaki devir farkı, kapatılan Ankara 6. ve 7. Vergi Mahkemeleri'nden kaynaklanmaktadır.

Tablo 12: Vergi Mahkemelerinin 2012 Yılına Ait İş Yükü

VERGİ MAHKEMELERİ İŞ YÜKÜ		
(01/01/2012- 31/12/2012)		
		Dava Sayısı
GELEN İŞ	Geçen Yıldan Kalan	33.661
	Yıl İçinde Gelen	97.180
	Bozularak Gelen	5.542
	Toplam	136.383
ÇIKAN İŞ	Birleştirme	568
	Ret	22.481
	İptal	43.571
	Kısmen İptal Kısmen Ret	7.984
	İlk İnceleme Üzerinde Dilekçe Ve Davanın Reddi	11.088
	Merciine Tevdi	
	Mercii Tayini – Bağlantı	1.486
	Kabul Feragat vb. Nedenlerle Kvyo	7.031
	Davanın Açılmamış Sayılmasına	1.000
	Af Nedeniyle Kvyo (Af Kanunlarına Göre Çık.)	32
	Res'en İnceleme Üzerine Verilen Kesin Kararlar	3.047
	Diğer	2.631
	Toplam	100.919
DEVREDEN İŞ		35.464

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2012/168.pdf>, (Erişim Tarihi: 29.09.2013).

Tablolarda da görüldüğü üzere iş yükü açısından vergi mahkemeleri oldukça fazla dosyaya sahiptir. 2011 yılı gelen dosya sayısı 83.375, 2012 yılına devreden dosyası ise 51.444, 2012 yılında ise gelen dosya sayısı 97.180, 2013 yılına devreden dosyası ise 35.464'tür. Gelen dosya sayısında her yıl artış yaşanması bir sonraki yıla devredecek olan dosya sayısında da paralel bir artış yaşanacağını göstermektedir.

Tablo 13: Vergi Mahkemelerinin İş Yükü (2003-2012)

YILLAR	VERGİ MAHKEMELERİNE GELEN İŞ YÜKÜ						
	GEÇEN YILDAN DEVREDEN	YIL İÇİNDE GELEN	BOZULARAK GELEN	TOPLAM	ÇIKAN İŞ	ÇIKAN İŞİN TOPLAM İŞE ORANI (%)	ORTALAMA GÖRÜLME SÜRESİ (GÜN)
2003	38.508	56.171	2.889	97.568	71.041	72,8	180
2004	26.527	58.225	2.962	87.714	60.749	69,3	158
2005	26.965	62.941	2.583	92.489	58.511	63,26	177
2006	33.978	74.327	3.803	112.108	71.674	63,93	179
2007	40.434	82.623	5.477	128.534	79.174	61,59	193
2008	49.360	97.802	5.500	152.662	98.292	64,4	185
2009	72.177	110.733	5.528	188.438	111.904	59,4	235
2010	76.533	130.134	5.795	212.462	123.791	58,3	229
2011	88.673	83.375	3.701	175.749	124.303	70,7	239
2012	33.661	97.180	5.542	136.383	100.919	74	122

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2012/168.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.09.2013).

Vergi dava sayısı, 2010 yılına kadar iki katından fazla artış göstermiş, 2011 ve 2012 yıllarında azalmıştır. Yıl içinde açılan dava sayısı 56.171'den 97.180'e kadar çıkmıştır. Toplam iş yükü 97.568'den 136.383'e yükselmiştir. Vergi mahkemelerinin iş yükündeki artışa bağlı olarak vergi mahkemelerince karar bağlanan dosya sayısından ise oransal olarak azalış meydana gelirken 2011 ve 2012 yıllarında oran artış göstererek % 74'e ulaşmıştır.

Devreden dosya sayısındaki fazlalık aynı zamanda uyuşmazlıkların hali hazırda devam etmekte olduğunu ve çekişmelerin sürdüğünü göstermektedir. Bu da davaların yargılama süresinin uzadığını ve bir türlü sonlandırılmadığının göstergesidir. İlk derece yargı organı olarak kesin hükme varan vergi mahkemesinin bu kararlarına karşılık bu kez olağanüstü kanun yollarını tüketmek isteyen dava tarafları açısından yargı süreci sonlanmamıştır. Bu kez üst derece yargı organları davanın yürütülmesi sorumluluğunu üzerlerine alacak ve böylelikle yeniden uzun bir yargı süreci başlamış olacaktır⁴³².

İlk derecede yer alan vergi mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. 2576 sayılı Kanun'un 7. maddesinde belirtilen parasal sınırın üstünde olan uyuşmazlıklar kurul halinde, bu sınırın altında yer alan uyuşmazlık tek hâkimle karara bağlanmaktadır. Bilindiği üzere davacı tek hâkimin verdiği kararlara karşı Bölge İdare Mahkemelerine itiraz yoluna başvuruda bulunurken, vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği kararlara karşı Danıştay'a temyiz yoluna başvurulmaktadır⁴³³.

Bu aşamada önemle üzerinde durulması gereken husus vergi dairesiyle anlaşamayan mükellefin sorununu hızla yargıya taşınması ve çözüm yolunu yargıda aramasıdır. İdari aşamada çözülemeyen her sorunun vergi yargısına kolayca intikal ettirilmesi, yargı organlarının verdiği kararlardan memnun olmayan mükellefin bu kararlara karşı da kanun yollarını kullanması yargı organlarının üzerindeki iş yükünü arttırmaktadır.

İdari çözüm yollarına başvurunun zorunlu hale getirilmesi, vergi yargısının iş yükünün azalıp yargılamanın hızlanması bakımından önemli fonksiyon görecektir. İdari başvurunun zorunlu olacağı tutar bakımından bir sınır getirilmelidir. Bu sınır, tek hâkimle görülecek dava sınırının iki katı olarak belirlenebilir. Bu sayede hem Bölge İdare Mahkemeleri hem de Danıştay'a gidecek olan dosya sayılarının azalması sağlanabilecektir⁴³⁴.

⁴³² TÜRKBAY, **a.g.e.**, s.52.

⁴³³ ÜSTÜN, **a.g.e.**, s.98.

⁴³⁴ ÜSTÜN, **a.g.e.**, s.113.

Yargı organlarının iş yükünün ağır olması mahkemelerin işlevselliğini azaltmakla birlikte etkin bir şekilde görevlerini de yerine getirememektedir. Sürecin yavaş işlemesi mevzuatta yeni kanun değişikliklerin yapılmasına neden olmuştur.

İdari yargının iş yükünün azaltılması, bu yargı düzeninden beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi için bir zorunluluktur. İş yükünün azaltılmasına yönelik tedbirler arasında idari uyuşmazlıkların yargı yeri önüne gelmeden ya da geldikten sonra, alternatif yollarla çözümlenmesi öncelikle düşünülmesi gereken bir seçenektir. Her uyuşmazlığın yargı önüne getirilmesinin bir zorunluluk olmadığı kabul edilmesi sağlanarak, alternatif çözüm yollarının mağduriyet hissi içerisinde olanlara sunulması gerekir.

7. BÖLGE İDARE MAHKEMELERİNİN GÖREV VE YETKİSİ

Bölge İdare Mahkemelerinin vergi uyuşmazlıkları yönünden, vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından bakılan davalarda verilen ve/veya yürütmenin durdurulması taleplerine ilişkin kararlara karşı itiraz mercii olmak görev ve yetkisi bulunmaktadır.

Tek hâkim tarafından bakılması gereken davalar için parasal sınır limiti 05.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6352 sayılı Kanunla, 2576 sayılı Kanun'un tek hâkimle çözümlenecek davaları düzenleyen 7. maddesinde değişiklik yapılmış ve söz konusu parasal sınır yükseltilmiştir. Yapılan değişiklikle, toplam değeri 25.000 TL'yi aşmayan davaların tek hâkimle çözümleneceği hükme bağlanmıştır. Değişiklikten önce 2012 yılı için geçerli miktar 9.230 TL. idi. Dolayısıyla yapılan düzenlemeyle parasal sınırdaki artış meydana gelmiştir. Burada amaç, Danıştay'ın iş yükünü azaltmak bu sayede de Danıştay'a gerçek bir temyiz ve içtihat mahkemesi işlevi görmesi sağlayabilmektir. Ayrıca ülkemizde tek hâkimle görülen davaların sayısının düşük kaldığı, bu sayının artırılıp davaların daha hızlı karara bağlanması hedeflenmektedir⁴³⁵. Ancak bu durum Bölge İdare Mahkemelerinin iş yükünün daha da

⁴³⁵ ÜSTÜN, a.g.e., s.124.

artmasına neden olacaktır. Bölge İdare Mahkemelerinin iş yükü incelendiğinde ortaya çıkan sonuçlar aşağıdaki tablolarda belirtilmiştir.

Tablo 14: Bölge İdare Mahkemelerinin 2010 Yılına Ait İş Yükü

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ ESAS DOSYASI İŞ YÜKÜ (01/01/2010- 31/12/2010)										
	KONULAR	GELEN İŞ				ÇIKAN İŞ				
		GEÇEN YILDAN KALAN	YIL İÇİNDE GELEN	TOPLAM	%	İTİRAZ	KARAR DÜZELTME	TOPLAM	DEVREDEDEN İŞ	
GÖNDEREN MAHKEME	İDARE	İTİRAZ	1.638	14.571	16.209	19,8	10.982	3.208	14.190	2.019
		BAĞLANTI	47	1.955	2.002	2,4	1.949	0	1.949	53
	VERGİ	İTİRAZ	9.368	52.324	61.692	75,3	37.712	14.931	52.643	9.049
		BAĞLANTI	13	1.111	1.124	1,4	1.076	0	1.076	48
	GÖREV, YETKİ UYUŞMAZLIĞI	0	852	852	1	839	0	839	13	
	DİĞER	15	39	54	0,1	41	1	42	12	
	TOPLAM	11.081	70.852	81.933	100	52.599	18.140	70.739	11.194	

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2012/168.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.09.2013).

Tablo 15: Bölge İdare Mahkemelerinin 2011 Yılına Ait İş Yükü

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ ESAS DOSYASI İŞ YÜKÜ (01/01/2011- 31/12/2011)										
	KONULAR	GELEN İŞ				ÇIKAN İŞ				
		GEÇEN YILDAN KALAN	YIL İÇİNDE GELEN	TOPLAM	%	İTİRAZ	KARAR DÜZELTME	TOPLAM	DEVREDEDEN İŞ	
GÖNDEREN MAHKEME	İDARE	İTİRAZ	2.018	20.322	22.340	29,2	16.345	4.685	21.030	1.310
		BAĞLANTI	52	2.007	2.059	2,7	2.012	0	2.012	47
	VERGİ	İTİRAZ	9.048	41.380	50.428	66,0	36.639	8.939	45.578	4.850
		BAĞLANTI	48	1.069	1.117	1,5	1.105	0	1.105	12
		GÖREV, YETKİ UYUŞMAZLIĞI	13	308	321	0,4	312	0	312	9
		DİĞER	10	149	159	0,2	159	0	159	0
TOPLAM		11.189	65.235	76.424	100	56.572	13.624	70.196	6.228	

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2012/168.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.09.2013).

Bölge İdare Mahkemeleri'nin önceki yıldan kalan dosyalarında 2011 yılında, 2010 yılına göre bir artış görünmektedir. Yıl içinde itiraz yoluyla gelen dosya sayısına bakıldığında 2011 yılında bir azalış söz konusudur. 2011 yılında Bölge İdare Mahkemeleri'nin iş yükünün azaldığını göstermektedir. Aşağıda Bölge İdare Mahkemelerinin 2003-2012 yılları arası döneme ait iş yükü gösterilmiştir.

Tablo 16: Bölge İdare Mahkemelerinin İş Yükü (2003-2012)

YILLAR	BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ GELEN İŞ YÜKÜ					
	GEÇEN YILDAN DEVREDEDEN	YIL İÇİNDE GELEN	TOPLAM	ÇIKAN İŞ	ÇIKAN İŞİN TOPLAM İŞE ORANI (%)	ORTALAMA GÖRÜLME SÜRESİ (GÜN)
2003	9.804	50.731	60.535	54.162	89,5	56
2004	6.373	53.512	59.885	49.799	83,2	57
2005	10.086	66.027	76.113	62.933	82,7	65
2006	13.180	69.578	82.758	67.294	81,3	75
2007	15.464	78.960	94.424	80.301	85	67
2008	14.123	85.745	99.868	85.356	85,5	60
2009	14.516	95.423	109.939	98.233	89,4	49
2010	11.706	108.666	120.372	108.459	90,1	39
2011	11.906	100.612	112.518	105.752	94	33
2012	6.766	111.816	118.582	111.518	94	32

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2012/168.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.09.2013).

Bu bağlamda, Üst Mahkemeler Kanun Tasarı hazırlığı çerçevesinde, adli yargıda olduğu gibi, idari/vergi yargısında da istinaf mahkemeleri kurulmalı, Bölge İdare Mahkemeleri istinaf mahkemesi hüviyetine kavuşturulmalıdır.

8. VERGİ MAHKEMELERİ ve ADLİ YARGI KARARLARININ BİRBİRİNE ETKİSİ

Suçlar, cezalar ve bu cezaların yaptırım usulü ceza kanunlarında düzenlenmiştir. Ancak bazı özel suçların cezai yaptırımının ve usulünün diğer özel kanunlarda da yer

almaktadır⁴³⁶. Nitekim vergi suç ve cezalarına ilişkin yasal düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Anılan yasadaki vergi suçları, uygulanacak yaptırımları itibariyle mali (parasal) yaptırım gerektiren vergi suçları ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Burada hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçlarında suçun saptanması ve yaptırım uygulanması ceza mahkemelerinin görevi içinde olup, vergi idaresinin "suç duyurusunda bulunma" veya "mütalaa verme" (VUK m. 367) dışında inisiyatifini bulunmamaktadır.

Ceza mahkemelerinin görev alanı içindeki hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren bu vergi suçları kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçu olarak belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan fiiller için hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmesi, onlara mali nitelikli yaptırımların uygulanmasını önlemez. Bir başka ifade ile bu tür vergi suçlarında hem mali ceza hem de hürriyeti bağlayıcı ceza bir arada uygulanır.

Vergi ödevlisinin vergi suçu oluşturan fiilinin hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirmesi nedeniyle ceza mahkemesinde yargılanması, aynı fiil nedeniyle muhatap olduğu mali nitelikli yaptırıma karşı vergi yargısına gitmesini engellemez. Vergi ödevlisinin aynı fiili nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlığın bir yönünün vergi mahkemesinde diğer yönünün ceza mahkemesinde ele alınması, anılan mahkemelerin aynı fiile ilişkin kararları arasında bir etkileşimin olup olmayacağı sorununun incelenmesini gerektirmektedir⁴³⁷.

Bu konuda uygulamada çok yaygın sorunlar yaşanmıyorsa da, yargı kolları arasında hüküm uyuşmazlıklarının çıkmasına elverişli bir ortamın varlığı kabul edilmelidir. Bu itibarla, vergi mahkemeleri adli yargı kararlarının birbirine etkisi açık bir biçimde düzenlenmelidir⁴³⁸.

⁴³⁶ Adnan YURTERİ, İsmail YURTERİ, Vergi Kaçakçılığı Suçunsa Soruşturma Usulü ve Yaptırım, **Konya Barosu Dergisi**, Yıl:40, Sayı:23, s.106, <<http://www.konyabarosu.org.tr/pdf.aspx?id=24&dergiid=7>>, (Erişim Tarihi: 02.10.2013).

⁴³⁷ Mustafa AKKAYA, Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:49, Sayı:1-4, s.87.

⁴³⁸ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

9. SÜRELER

İdari yargıda dava açma süreleri, hem kişilerin hak arama özgürlüklerinin kullanımını hem de idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetimi açısından son derece önemli bir konudur. Bu süreler hak düşürücü oldukları için bu süreleri kaçıran kişiler dava açma hakkını kaybetmekte ve aynı zamanda idare yargısal denetimden kurtulmaktadır⁴³⁹.

Vergi yargılaması hukukunda yer alan dava açma süreleri kamu alacağını olabildiğince kısa sürede tahsil edebilmek maksadıyla kısa tutulmuştur. Nitekim vergi yargılamasında hukukunda dava açma süresi otuz gün olarak belirlenmiş iken, özellikle kamu alacaklarının tahsili aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar hakkında, örneğin ihtiyati haciz ve ödeme emirlerine karşı yedi gün içinde dava açılması gerekmektedir. Ülkemizde son yıllarda teamül haline gelen dokuz günlük tatil günlerine rastlayan bu özel dava açma süreleri adeta işlevini yitirmektedir. Dava açma süresi, bir işlemin hukuka aykırı olup olmadığının incelenmesi, yargı yoluna gidilip gidilmeyeceğinin belirlenmesi için tanınmış bir fırsattır. Uzun tatil günlerinde bu tür çalışmaların, inceleme ve irdelemelerin yapılması imkânsız değilse bile oldukça zordur. Bir işlem hakkında dava açılmasına karar verebilmek ve dava dilekçesini gereği gibi hazırlayabilmek için gerekli araştırma ve incelemenin, görüşme ve tartışmanın yapılması şarttır. Bu itibarla, dava açma süresinin bunların yapılabilmesine imkân verecek uzunlukta olması gerekir. Kamu alacağının değerini korumaya yönelik yeterince, hatta fazlasıyla güvence önlemi getirilmiş olması karşısında, hak arama özgürlüğünün kullanılmasını neredeyse imkânsız hale getirecek sonuçlar doğuran yedi günlük dava açma süreleri daha uzun hale getirilmeli, örneğin otuz güne çıkarılmalıdır⁴⁴⁰.

Genel idari yargı ile vergi yargısı arasında görev konularında bazen tereddüde düşülebilmektedir. Böyle bir durumda, davanın vergi mahkemesinde açılması

⁴³⁹ Bumin DOĞRUSÖZ, Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri, **Referans Gazetesi**, 30 Nisan 2007, <http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=66145&YZR_KOD=156&ForArsiv=1>, (Erişim Tarihi: 14.12.2013).

⁴⁴⁰ KARAKOÇ(3), **a.g.e.**, s.170.

gerekirken yanlış değerlendirme sonucunda vergi yargılaması hukukundaki genel dava açma süresi geçtikten sonra idare mahkemesinde açılması halinde, idare mahkemesinin görevsizlik kararı verip dosyayı vergi mahkemesine göndermesi üzerine, otuz günlük dava açma süresi içinde açılmadığından davanın süre aşımı yönünden reddedilmesi gerekmektedir. Kişilerin, hangi mahkemenin görevine girdiğinde tereddüt ettikleri bir davayı kısa olan dava açma süresi içinde açmalarında yarar vardır. Ancak, konuyu sadece kişilerin dikkatine, titizliğine havale etmekle sorunsuz hale getirmek mümkün değildir.

Görev konusundaki belirsiz durumların giderilmesi yanında vergi mahkemelerinde dava açma süreleri de genel idari yargıda kabul edilen altmış güne çıkarılmalıdır⁴⁴¹.

10.VERGİ HÂKİMLERİNİN YETİŞTİRİLMESİ, SEÇİMİ VE VERDİĞİ KARARLAR

Hâkimler ve Savcılar Kanunu'nun 8. maddesinde idari yargı hâkimlerinin niteliği belirlenmiştir. İdarî yargı adayları için; hukuk fakültesinden mezun, her dönemde alınacak aday sayısının yüzde yirmisini geçmemek üzere ihtiyaç oranında, hukuk veya hukuk bilgisine programlarında yeterince yer veren siyasal bilgiler, idarî bilimler, iktisat ve maliye alanlarında en az dört yıllık yüksek öğrenim yapmış veya bunlara denkliği kabul edilmiş yabancı öğretim kurumlarından mezun olmak yeterlidir. Buna göre vergi hakimleri için hukuk fakültesi mezunu olmak şart değildir. Vergi hukukunun teknik özelliklerinin bir gereği olarak, değişik orijinli kişilerin vergi hâkimi olmasının belli yararlar sağlayacağı değerlendirilmektedir⁴⁴².

İdari yargı hâkimliği adayları, Adalet Bakanlığını tarafından yapılan yazılı sınavla alınmaktadır. Genel yetenek ve genel kültür testi 5 ayrı konu (Türkçe, Matematik, Türk Kültür ve Medeniyetleri, Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi ve Temel Yurttaşlık Bilgisi) üzerinden 20 tam puan; alan bilgisi testi 10 konu (Anayasa Hukuku, İdare Hukuku, İdarî

⁴⁴¹ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

⁴⁴² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, **a.g.e.**, s.201.

Yargılama Usulü, Hukuk Yargılama Usulü, Borçlar Hukuku (Genel Hükümler), Medeni Hukuk, Ceza Hukuku (Genel Hükümler), Vergi Hukuku, Vergi Usul Hukuku ve Maliye-Ekonomi) üzerinden 80 tam puan üzerinden ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme yapılırken genel yetenek ve genel kültür testi konuları ile alan bilgisi testi konuları kendi aralarında eşit olarak puanlandırılmaktadır.

Genel yetenek ve genel kültür testinde 40 soru bulunmaktadır. Alan bilgisinden ise 100 soru bulunmaktadır. Yazılı sınavda yüz tam puan üzerinde asgari yetmiş puanın altına düşülmeyen adaylar mülakata alınmaktadır⁴⁴³.

Özel uzmanlık isteyen vergi yargısına ilişkin hakimlerin seçiminde, bu uzmanlığı gerektirdiği bilgilerin yeterince sınanması gerekmektedir. Bu maksatla tek bir idari yargı hâkim adayı sınavı yerine, idari hâkimlik ve vergi hâkimliği için ayrı ayrı sınavların yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir. Yapılacak sınavda mevcut idari yargı sınavında olduğu gibi idare hukuku ve idari yargı mevzuatı yine önem verilmeli ayrıca vergi hukuku ile ilgili daha kapsamlı bir sınav yapılmalıdır.

Vergi hâkimlerinin seçiminin yanı sıra, bunların staj dönemleri ve meslek içi eğitimlerine de büyük önem verilmelidir. Mevcut vergi hâkimlerinin daha yüksek donanımına sahip olmaları bakımından meslek içi eğitime ağırlık verilmelidir. İyi bir hukuk ve özellikle çok sağlam bir idare hukuku nosyonu ile donatılmalıdırlar. Ayrıca temel iktisat, işletme, muhasebe bilgilerine de hâkim olmalıdırlar⁴⁴⁴.

11. VERGİ DAVALARINDA BİLİRKİŞİLİK MÜESSESESİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Bilirkişilik, İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 31. maddesinde düzenlenmiş ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunmuştur. HUMK'un 275-286 maddeleri bilirkişilik üzerine yer ayrılmıştır. Buna göre; Bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme ve hâkim tarafından re'sen yapılmaktadır. Bilirkişiye başvurulup başvurulmayacağı tamamen hâkiminin takdirine bağlıdır. Bilirkişilik, vergi hâkiminin

⁴⁴³ <http://www.pgm.adalet.gov.tr/duyuru/2013/eylul/idari_ilan.htm>, (Erişim Tarihi: 01.02.2014).

⁴⁴⁴ ÜSTÜN, a.g.e., s.186.

genel ve hukuk bilgisi ile çözülebilecek konuların dışında kalan özel ve teknik bilgi gerektiren konularda başvurulması gereken bir müessesedir. Hâkim tarafından vergi davasında çözümlenmesi gereken özel ve teknik konuları içeren soruları bir tutanakla bilirkişiye teslim ederek imzalatmalıdır. Ayrıca bilirkişiye, hakim tarafından süre tayin edilmelidir. Bu süre hiçbir zaman üç ayı geçemez.

Bilirkişilik müessesesi konusunda karşılaşılan sorunlardan biri bilirkişi raporlarının amacını aşarak hukuki konulara girmesi, hâkimlerinde bu raporları incelemeyen davanın hükmüne esas alarak karar vermesi sorunudur. Böyle bir durum mahkemelerin bağımsızlığı kuralı ters düşmekte bilirkişiyi hâkimin yerine geçirmektedir. Hâkimler, bilirkişi raporlarını iyi irdelemeli ve irdeledikten sonra karar vermelidir. Ayrıca hâkimin kendi mesleki bilgi birikimiyle çözebilecek konular için bilirkişiye başvurmamaları gerekmektedir.

Bilirkişilikle ilgili olarak uygulamada karşılaşılan bir sorunda alanında yetkin olmayan kişilerin bilirkişi olarak görevlendirilmesidir. Bu şekilde atanan kişiler yargıyı yanılığa uğratmaktadır. İncelenecek konu üzerinde gerekli mevzuat hakkında yeterli bilgisi olan kişilerin seçilmesi bilirkişi müessesesi için önemlidir.

Başka bir sorun, birden fazla bilirkişinin görevlendirilmesi sırasında çıkmaktadır. Dava dosyasının kurul üyelerinden biri tarafından mahkemeden teslim alındığı ve tek bir bilirkişi tarafından incelenerek raporun yazıldığı ve yazılan raporun diğer üyeler tarafından sonradan imzalanmasıdır. Hazırlanacak rapor, dava konusu olayın farklı uzmanlık alanlarından gelen bilirkişilerin oluşturacağı kurul tarafından farklı açılardan, ortak ve etraflıca görüşülerek ve tartışılarak; hâkime yardımcı olacak şekilde düzenlenmelidir.

Bilirkişilikle ilgili bir sorunda, raporu hazırlamaları için bilirkişilere verilen çalışma sürelerinde karşılaşılmaktadır. Raporların zamanında mahkemeye teslim edilmediği ve dolayısıyla görülen davanın sürünceme de kalmasına neden olmaktadır. Kanunda üç ay içinde raporun teslim edilmemesi durumunda ne yapılması gerektiği belirtilmemiştir. Eğer bilirkişinin haklı sebepleri varsa sürenin uzatılması, haklı

nedenler yoksa gecikmeden dolayı tarafların zararlarının bilirkişiye ödettirilmesi konusunda mevzuat değişikliğinin yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Başka bir sorunda bilirkişi ücreti sorunudur. Vergi yargısında bilirkişi ücreti hâkim tarafından takdir olunur. Vergi davaları nitelikleri ve konuları itibariyle yüksek meblağlı davalar olmasına rağmen bilirkişilere çok cüzi ücretler ödendiği görülmektedir. Hâkim, ücreti belirlerken, bilirkişinin raporunu hazırlarken yapacağı giderleri, emeği ve çalışması sonucu ortaya çıkardığı işin değerini ve ayrıca bu işi yaparken, icra etmekte olduğu kendi işini yapamamaktan veya aksatmaktan doğan tazminatı dikkate almak zorundadır. Bu sebeple bilirkişi ücretinin uyumsuzluk konusunun belli bir yüzdesi olarak belirlenmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir⁴⁴⁵.

⁴⁴⁵ SOYDAN, **a.g.e.**, s.153-185.

SONUÇ

Tarihsel bir olay olarak vergi, zaman ve mekân içinde büyük değişikliklere uğramıştır. Önceleri isteğe bağlı olarak verilen vergi zamanla kanuni bir zorunluluk haline dönüşmüştür. Devlet, kamu hizmetlerini yerine getirebilmek maksadıyla mükelleften topladığı vergileri zamanla çeşitlendirmesi vergi mükellefi üzerindeki vergi yüklerinin kıyaslanmayacak şekilde ağırlaştırmıştır. Vergi kanunları günün koşullarına uydurulması amacıyla sık sık değiştirilmiş ve ortaya yığınla vergi anlaşmazlığını ortaya çıkmıştır.

Mükellef ve idare arasındaki uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözümlenememesi durumunda mükellef ve idare söz konusu uyuşmazlığı adil bir şekilde çözümlenebilmek için vergi yargısına başvurmuştur. Söz konusu uyuşmazlık bağımsız ve tarafsız vergi yargısı organları aracılığıyla vergi kanunlarında yer alan hukuk kuralları çerçevesinde çözümlenmektedir. Bu aşamada hem davacı hem de davalı dava açma aşamasından kesin hüküm verilinceye kadar geçen her safhada söz konusu kural ve şartlara uymak zorundadır.

Yargı organı bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken bir yandan da idarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığını da denetlemektedir. Vergi yargısında görevli organlar; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır.

Vergi mahkemeleri, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların dışında kalan vergi uyuşmazlıklarına ilk derece mahkemesi olarak bakma görev ve yetkisine sahiptir. Vergi mahkemelerinin görev ve yetkileri 1982 yılında çıkarılan 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunu'nda belirtilmiştir.

Vergi mahkemeleri kural olarak kurul halinde görev yaparlar. Ancak 2576 sayılı Kanun'a göre belli bir parasal tutarı geçmeyen davalara esas ve usul yönünden tek hâkim bakmaktadır. Bunların dışında kalan davalar ise kurul halinde çözümlenmektedir.

Burada önemli olan vergi mahkemelerinin aleyhte vermiş oldukları kararlara karşı tarafların nasıl bir yol izleyecekleridir. Taraflar, vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği kararlara karşı bir üst mahkeme olarak itiraz yoluyla bölge idare mahkemelerinde başvuruda bulunulurken, vergi mahkemelerinin kurul olarak vermiş oldukları kararlara karşı bir üst mahkeme olarak temyiz yoluyla Danıştay'a başvurmaları gerekmektedir.

Bölge idare mahkemelerinin görev ve yetkileri de 2576 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. Buna göre bölge idare mahkemeleri; idare ve vergi mahkemelerinin tek hâkim tarafından verilen kararlarını itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar. Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir ve bu kararlara karşı Danıştay'a başvurulamaz.

Anayasamızın 155. maddesine göre kurulan Danıştay'ın görev ve yetkileri ise 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile düzenlenmiştir. Buna göre Danıştay; hem ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara hem de vergi mahkemelerinin kurul halinde vermiş oldukları kararlara karşı temyiz istemlerini incelemekte ve karara bağlamaktadır.

1982 yılında çıkartılan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile de Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıkların çözüm usulleri, idari yargının çalışma usulleri ve işleyişi düzenlenmiştir.

İdari aşamada çözümlenemeyen uyuşmazlıklar vergi yargısı organlarınca ilgili kanunlarda yer alan usul ve esaslara göre çözümlenmektedir. Uyuşmazlıkların çözüm aşamasında hem davanın tarafları hem de uyuşmazlığı çözmeye çalışan yargı organlarını etkilemektedir.

Vergi yargısını incelerken vergi yargısı sorunlarını da ele almak gerekmektedir. Vergi yargısı sorunlarının başında yargı organlarının iş yükünün fazla olması gelmektedir. Bu aşamada bazı önlemler alınsa bile yeterli olmamaktadır. Her ne kadar vergi mahkemelerinin tek hâkimle baktıkları parasal sınırı yükselterek Danıştay'ın

yükünü azaltmak hedeflenmiş olsa da bu durum bölge idare mahkemelerinin iş yükünü otomatik artmasına neden olacaktır. Vergi yargısının, iş yükünün ağır olması ve etkin hale getirilememesi nedeniyle de hızlı ve etkin çalışmamaktadır.

Vergi idareleri ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkları barışçıl yolla çözümlmek doğal yoldan yargı organlarının üzerindeki iş yükünü azaltacaktır. Ayrıca vergi yargısına başvurmadan önce idareye başvuru zorunluluğu getirilmesi halinde de iş yükü azalacaktır.

Kamu alacağını kısa bir sürede tahsil etmek için vergi yargılama hukukunda dava açma süreleri kısa tutulmuştur. İdari Yargılama Usul Kanunu'nda dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gün olarak belirlenmiştir. Kamu alacağının tahsili aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar hakkında dava açma süreleri ayrıca belirlenmiştir. İhtiyati haciz ve ödeme emirlerine karşı dava açma süresi yedi gündür. Yedi günlük süre yargı yoluna başvurup başvurulmayacağı konusunda karar verme ve dava dilekçesini gereği gibi hazırlayabilmek için gerekli incelemeyi yapabilmek yeterli değildir. Özellikle uzun tatil günlerine rast gelen durumlarda yedi günlük dava açma süresi yetersiz kalmaktadır. Bu sürenin otuz güne çıkarılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Sürelerle ilgili bir başka sorun ise vergi mahkemesine açılması gereken bir davanın görev konusunun doğru değerlendirilmemesinden ötürü idare mahkemesine dava açılması halinde idare mahkemesinin verdiği görevsizlik kararı sonrasında dosyanın vergi mahkemesine gönderilmesi neticesinde dava açma süresi otuz günü geçmiş ise dava süre aşımından ötürü reddedilmektedir. Görev konusu bakımından belirsizliğin olduğu durumlarda dava açma süresinin kısa olduğu mahkemelere başvurmakta yarar vardır. Ancak bu durumların yaşanmaması amacıyla vergi mahkemelerine dava açma süresinin de altmış güne çıkarılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Vergi hâkimlerinin seçimi ve yetiştirilmesi dolaylı yoldan vergi yargısını etkilemektedir. Adalet bakanlığı tarafından yapılan hâkimlik sınavı idari yargı hâkimi ve vergi hâkimi sınavı olmak üzere iki sınav şeklinde yapılabilir. Ayrıca bu sınavda vergi hâkimlerinin karşılaşacağı konulardan daha fazla soru sorulmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca staj eğitiminin daha kapsamlı bir şekilde verilmesinin, hatta vergi hâkim adaylarının vergi denetim elemanlarıyla beraber ortak bir çalışma yapmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Vergi yargısını vergi sisteminden ayırmak mümkün olamamaktadır. Bu sebeple vergi sistemini etkileyen sorunlar vergi yargısını da etkilemektedir. Bunlarda biri sürekli vergi aflarının çıkması diğeri ise vergi kanunlarında yer alan mükerrer, geçici ve ek maddeler ile kaldırılan maddelerin kanunların uygulanmasını zorlaştırmasıdır. Sürekli vergi aflarının çıkması ilk aşamada vergi yargısının yükünü azaltacağı düşünülse de vergisini zamanında ve düzenli olarak ödeyen mükellef, vergi sistemine, vergi idaresine, vergilendirmekteki adalete ve genelde devlete güvenlerini sarsmaktadır.

Günümüzün gelişen şartlarına ayak uydurmak maksadıyla vergi mevzuatımızda yeni kanun değişikliğe gidilmesi, geçici maddeler, ek maddeler ve mükerrer maddeleri oldukça çoğaltmıştır. Kanunların mevcut yapısı, hükümlerin anlaşılmasını ve hangi düzenlemenin ne zaman yürürlükte olduğunun tespitini zorlaştırmaktadır. Vergi mevzuatının karmaşıklığı mükellefler, vergi idaresi ve vergi yargısı arasındaki görüş ve uygulama farklılıklarını da artırmaktadır.

Vergi yargısı aracılığıyla idarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğu denetlenmektedir. Bu itibarla, vergi idaresinin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu sağlamak ve bunu denetlemek bakımından vergi yargısının sağlıklı çalışması büyük önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

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

AKKAYA, Mustafa; Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:49, Sayı:1-4.

AKKAYA, Mustafa; Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım, **Sempozyum 2004**, Danıştay Yayınları No:71, Ankara, 2004, s.137,
<<http://www.danistay.gov.tr/8DANISTAY%20KARARLARINDA%20EKONOMIK%20YAKLASIM.htm>>, (Erişim Tarihi: 04.08.2012).

AKSEL, İsmail; **Türk Yargı Teşkilatı**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010.

AKSOY, Şerafettin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 3'üncü Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1991, s.102.

AKSOYLU, İlter; Hukuk Devleti İlkesi Ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Askeri Disiplin Hukukunun Değerlendirilmesi, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi**, Sayı:22,
<http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=73>, (Erişim Tarihi: 28.06.2012).

AKSOYLU, İlter; İdari Yargı Kararlarının Gerekçelerinin Bağlayıcılığı, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi**, Sayı:21,
<http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=70>, (Erişim Tarihi: 15.07.2012).

ALPAR, Erol; Askeri İdari Yargı Denetimi ve Avrupa Birliği ile Uyum Çerçevesinde Mevzuatımızdaki Değişiklikler, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi**, Sayı:19, <http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=557>, (Erişim Tarihi: 16.06.2012).

Anayasa Mahkemesi'nin, 29 Ocak 2009 tarihli, E. 2005/124, K. 2009/13 karar sayılı kararı.

ARMAĞAN, Ramazan; Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme, **Maliye Dergisi**, Sayı:156, Ocak-Haziran 2009.

ARSLAN, Mehmet; **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 7.Baskı, MKM Yayıncılık, Bursa, 2011.

ARSLAN, Murat; Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:53.

ASLAN, Zehreddin; Türk İdarî Yargı Sisteminde Resen Araştırma İlkesi, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No:23-24, (Ekim 2000-Mart 2001), <<http://www.istanbul.edu.tr/siyasal/dergi/sayi23-24/05.htm>>, (Erişim Tarihi:02.08.2012).

Askeri Yüksek İdare Mahkemesinin 1'inci Dairesinin, 01 Mart 2005 tarih ve 2004/868 Esas ve 2005/267 Karar sayılı kararı.

Askeri Yüksek İdare Mahkemesinin 1'inci Dairesinin, 04 Ocak 2005 tarih ve 2004/791 Esas ve 2005/3 Karar sayılı kararı, <http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_karar_detay.asp?IDNO=3888&ctg=000002000001000008>, (Erişim Tarihi: 08.07.2012).

AVCI, Mustafa; İdari Yargıda İstinaf, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:96, 2011.

AYGÖRMEZ, Murat; **Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ocak 2012.

BAŞARAN, Başar; Adil Yargılama Hakkı, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2007.

Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu, Temmuz, 1996.

Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

BATUN, Mehmet; Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2010, Sayı:206.

BAYRAKLI, Hüseyin; **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları Nu: 11, Afyon, 1998.

BİLİCİ, Mustafa; Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, Isparta 2010.

BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuk Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 24 Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2010.

Birleşmiş Milletler Bangalore Yargı Etiği İlkeleri (2003/43).

BİRSEOĞUL, Hakan; Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenli mi?, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:VII, Sayı:3-4, Aralık 2003, <http://hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/2003_VII_2_7.pdf>, (Erişim Tarihi: 04.08.2012).

BİYAN, Özgür; Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: “Eleştiriler ve Öneriler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel S., 2010 (Basım Yılı: 2012), s.28, <<http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/2-ozgurbiyan.pdf>>, (Erişim Tarihi: 13.03.2013).

CAN, İsmail; Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri, **Maliye Dergisi**, Sayı:145, Ocak- Nisan 2004, s.51, <http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.02.2013).

CANDAN, Turgut; Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü, **Adana 1. Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu**, <<http://www.adanasmmmo.org/sempozyum.php>>, (Erişim Tarihi: 06.01.2013).

CENTEL, Nur; ZAFER, Hamide; **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Açıköğretim Fakültesi Yayını Nu:864, Eskişehir, 2005.

CENTEL, Nur; “**Hâkimin Tarafsızlığı ve Güvenceleri**”, <<http://www.nurcentel.com/makaleler/guncelhukuktarafsizlik.pdf>>, (Erişim Tarihi: 08.07.2012).

ÇATAL, Ali; Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, Isparta, 2002.

ÇETİN, İbrahim; Yargılamada Etkinlik Arayışları: Medeni Usul Hukukunda Usul Ekonomisi, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:78, Temmuz-Eylül 2010.

ÇOLAK, Nusret İlker; İdari Uyuşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolları, **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144**, Yıl, s:98, 11 Mayıs 2012, Ankara, <<http://www.danistay.gov.tr/sempozyum/2012/145.sempozyum.pdf>>, (Erişim Tarihi: 29.09.2013).

Danıştay, 5'inci Dairesinin, 08 Aralık 1987 tarih, 1985/815 Esas ve 1987/1723 Karar sayılı kararı.

Danıştay 7'nci Dairesinin, 06 Ekim 1994 tarih ve 1992/8205 Esas ve.1994/4596 Karar sayılı kararı,

<<http://www.danistay.gov.tr/>>, (Erişim Tarihi: 07.08.2012).

Danıştay, 7'nci Dairesinin 17 Mart 1999 tarih, 1998/1537 Esas ve 1999/1146 Karar sayılı kararı.

Danıştay 7'nci Dairesinin, 14 Haziran 2007 tarih ve 2006/2231 Esas ve 2007/2766 Karar sayılı kararı,

<<http://www.danistay.gov.tr/kararlar117.htm>>, (Erişim Tarihi: 04.08.2012).

Danıştay, 10'uncu Dairesinin, 03 Kasım 1998 tarih ve 1998/7166 Esas ve 1998/5511 Karar sayılı kararı.

Danıştay, 12'nci Dairesinin 22 Şubat 2006 tarih, 2005/6353 Esas ve 2006/540 Karar sayılı kararı, <<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=27212>>, (Erişim Tarihi:01.07.2012).

DOĞRUSÖZ, Bumin; Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri, **Referans Gazetesi**, 30.04.2007, <<http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?>>, (Erişim Tarihi:14.12.2013).

DURSUN, Hasan; Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:78, 2008.

EDİZDOĞAN, Nihat; TAŞ, Metin; ÇELİKKAYA, Ali; **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2007.

EREN, Volkan; Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve Yargısal Çözüm Yolları, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, Trakya 2006.

ERGÜN, Çağdaş Evrim; Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:55, Sayı:2, Ankara, 2006,
<<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-2006-55-02/AUHF-2006-55-02-Ergun.pdf>>, (Erişim Tarihi: 02.08.2012).

ERKAN, Fikret; Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi’nin Bu Konudaki Rolü, **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Yayın Nu: 2009/399, Ankara, 2009.

EROL, Mesut; Kanada’da Mahkemelerin Bağımsızlığı ve Hâkimlik Teminatı, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:86, 2009,
<http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2010-86-585.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.07.2012).

GENÇ, Yıldırım; ÖZMEN, Mehmet Akif; **Örnek Olaylarla Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2011.

Gelir İdare Başkanlığı, Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi, Yayın Nu: 92, Mayıs 2009.

GÖZLER, Kemal; **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi, Sekizinci Baskı, Bursa, 2011.

GÖZLER (2), Kemal; **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000,
<<http://www.anayasa.gen.tr/yargiorgani.htm>>, (Erişim Tarihi: 06.05.2013).

GÖZLER (3), Kemal; **Anayasa Hukukuna Giriş Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Düzeltilmiş On sekizinci Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Ağustos 2011.

GÖVENÇ, Levent; **Yargının Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı**, TEPAV, Anayasa Çalışma Metinleri 3, 2011.

GÜLTEKİN, Kazım; Askeri Yüksek İdare Mahkemesinde Açılan Tam Yargı Davalarında Tazminat Miktarının Değiştirilmesi, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi**, Sayı:26,

<http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=88>, (Erişim Tarihi: 16.06.2012).

GÜVENÇ, Nur; “**İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**”, Taşınmaz Mülkiyeti Denetçileri Derneği, <<http://www.tasinmazmulkiyeti.org.tr/tr/?Sayfa=Detay&Id=725>>, (Erişim Tarihi: 06.01.2013).

HANAĞASI, Emel; ÖZEKES, Muhammed; **Yargı Örgütü ve Tebligat Hukuku**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2629, Temmuz 2012.

ILDIR, Gülgün; **Hukuka Giriş**, MKM Yayınları, Bursa, Ağustos 2008.

KABATEPE, Tacettin; Hukuk Yargılamasında (Adil Yargılanma Hakkının Bir Unsuru Olarak) Makul Süre, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi**, Ankara 2009.

KAFES, Veli; İdari Yargılama Usulünde Duruşma, **Adalet Dergisi**, Eylül, Sayı:38. 2010.

KARAKEHYA, Hakan; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6.Maddesi (Adil Yargılanma Hakkı) Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi**, Kasım 2007.

KARAKOÇ, Yusuf; **Genel Vergi Hukuk**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

KARAKOÇ(2), Yusuf; **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KARAKOÇ(3), Yusuf; **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.

KAŞIKARA, M. Serhat; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi Çerçevesinde Makul Süre İçerisinde Yargılanma Hakkı, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:84, 2009.

KIRBAŞ, Sadık; **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 15.Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara, Aralık 2003,

KIVRAKDAL, Akın; Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul 2006.

KIZILOT, Şükrü; KIZILOT, Zuhâl; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012.

KOÇAK SÜREN, Özlem; Türkiye'de Yargı Sisteminin Örgütlenmesi ve Adalet Sisteminin Problemleri, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:85, 2009.

KUMRULU, Ahmet; Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:1988, Cilt:40, Sayı:1-4.

KUMRULU, Ahmet; Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 36, Sayı:1-4, Ankara, 1979, s.155,
<<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1979-36-01-04/AUHF-1979-36-01-04-Kumrulu.pdf>>, (Erişim Tarihi: 11.08.2012).

KUZU, Burhan; **“Hukuk Devleti ve Hukuk Zihniyeti”**, <<http://www.siyasaliletisim.org/pdf/hukukdevletivehukukzihniyeti.pdf>>, (Erişim Tarihi: 27.06.2012).

KONURALP, Haluk; ÖZEKES, Muhammed; **Yargı Örgütü ve Tebligat Hukuku**, Açıköğretim Fakültesi Yayını Nu:886, Eskişehir, 2005.

MOLE, Nuala; HARBY, Catharina; **Adil Yargılanma Hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi'nin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz**, İnsan Hakları Kitapçıkları Nu 3, Council of Europe 2001, Almanya, 2001, <http://www.ihop.org.tr/dosya/coe/adil_yargilanma.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.02.2012).

MUTER Naci B.; ÇELEBİ A. Kemal; SAKINÇ Süreyya; **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, Manisa, 2008.

MUTLUER, M. Kamil; **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No.141/87, Eskişehir, 1975.

NURİYEV, Sarkhan; Azerbaycan Anayasasına Göre Yargı Organı, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek lisans Tezi**, İstanbul, 2006.

ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları**, 2 Bası, Ankara, 1985.

ÖZDEMİR, Serap; Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2010.

ÖZDEMİR, Muharrem; Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ve Yorum, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:437, <http://www.alomaliye.com/aralik_05/muharrem_ozdemir_kiyas.htm>, (Erişim Tarihi: 04.08.2012).

ÖZKAN, Şener; Vergi Yargılaması Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2005.

ÖZTÜRK, İlhami; İdari Yargıda Temyiz İncelemesinin Usulî Kazanılmış Haklar Açısından Sınırlanması, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1-2, 2008.

PEKCANITEZ, Hakan; ATALAY, Oğuz; ÖZEKES, Muhammed; **Medeni Usul Kanunu**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

PEHLİVAN, Yafes; Mükellef ve Ceza Muhatabı Açısından Vergi Davasının Konusu ve Dava Açma Hakkının Doğması, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:13, Sayı:154, Ekim 2005.

POLATKAN, Vahit; Vergi Yargısı, **Mevzuat Dergisi**, Sayı:8, Temmuz 1990.

RUMPF, Cristian; Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:10, 1993.

Nihal SABAN, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği, **Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı** (TESEV), İstanbul 2000, s.33, <<http://ercindedede.blogspot.com/2006/10/trk-vergi-yargs-sisteminin-etkinlii.html>>, (Erişim Tarihi: 23.07 2013).

SAYIN, Gökhan; **“Hâkimin Hukuki Sorumluluğu”**, <<http://www.abchukuk.com/makale/makale421.html>>, (Erişim Tarihi: 05.07.2012).

SOYDAN, Başar; **Türk Vergi Yargı'nda Bilirkişilik**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın Nu:2010-41, İstanbul 2010.

ŞAHİN, Volkan; Askeri Yüksek İdare Mahkemesi'nin Görev Alanı Üzerine Bir İnceleme, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi**, Sayı:18, <http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=55>, (Erişim Tarihi: 16.06.2012).

ŞENLEN, Süheyla; Türkiye’de idari Yargının Doğuşu ve Tarihi Gelişimi, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:49, Sayı:3, s.402, <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/465/5342.pdf>>, (Erişim Tarihi: 07.08.2012).

TAŞ, Metin; **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.

TAŞTAN, Yusuf Ziya; **Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki**, Siyasal Kitabevi, Eylül 2007.

Tax Tribunal Guidance (Vergi Mahkemesine Rehberlik), <<http://www.justice.gov.uk/tribunals/tax>>, (Erişim Tarihi:15.07.2013).

TEKİN, Faruk; Eşitlik, “**Anayasa Mahkeme Kararları Dergisi**”, <<http://www.belgeler.com/blg/d8w/hukuk-eitlik>>, (Erişim Tarihi: 01.07.2012).

TOPRAK, Aydın; Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2006.

TOSUNER Mehmet; ARIKAN Zeynep; **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2010.

TOSUNER Mehmet; ARIKAN Zeynep; YERELİ A. Burçin; **Türk Vergi Yargısı**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş İkinci Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, Şubat 1999.

TURAN, Hüseyin; Adil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ndeki Yeri ve Önemi, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:84, 2009.

TURGAY, Recep; Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 8.Seri, 1962.

TÜRKBAY, Özge; **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Ankara, Temmuz 2012.

Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2012/168.pdf>, (Erişim Tarihi: 29.09.2013).

TÜSİAD, **Yargılama Düzeninde Kalite**, TÜSİAD Yayınları, (Yayın No. T.SÜAD-T/98-11/237), İstanbul, Kasım 1998.

USLU, Kazım; Davaların Aleni Surette Görülmesi ve Kamuya Açık Yargılama, **Adalet Dergisi**, Sayı:28, Mayıs 2007.

ÜNAL ÖZKORKUT, Nevin; Yargı Bağımsızlığı Açısından Osmanlı'da ve Günümüz Türkiye'sinden Yargıya Genel Bir Bakış, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara, 2008.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman; **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?**, Beta Basım, İstanbul, Ocak 2013.

YAKAR, Soner; Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma, **Maliye Dergisi**, Sayı:162, Ocak -Haziran 2012.

Yargıtay 10'uncu Hukuk Dairesinin, 24 Haziran 2008 tarih, 2007/24779 Esas ve 2008/8902 Karar sayılı kararı.

YILDIRIM, Turan; **İdari Yargı**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları, Eskişehir, Kasım 2011.

YILDIRIM, Ramazan; Türk İdari Yargısında Görev ve Yetki, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:29, Sayı:3, Eylül 1996, s.89.

YILMAZ, Ejder; Usul Ekonomisi, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:57, Sayı:1, 2008.

YILMAZ, Mehmet; Medeni Usul Hukukunda Mahkemelerin Kamu Düzenine İlişkin Yetkisi, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2004.

YURTERİ, Adnan; YURTERİ, İsmail; Vergi Kaçakçılığı Suçunsa Soruşturma Usulü ve Yaptırım, **Konya Barosu Dergisi**, Yıl:40, Sayı:23, s.106,
<<http://www.konyabarosu.org.tr/pdf.aspx?id=24&dergiid=7>>, (Erişim Tarihi: 02.10.2013).

YÜCE, Mehmet; **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010.

ZORLU, Salahaddin; **Vergi Hukuku**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın Nu:1980/222 Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1981.